DUMITRU VIŞAN

CONTABILITATEA ÎN COMERŢUL EXTERIOR

Ediţia a II-a

EDITURA ECONOMICA

Scanned with OKEN Scanner

DUMITRU VIŞAN

CONTABILITATEA ÎN COMERȚUL EXTERIOR

Ediția a II-a

Scanned with OKEN Scanner

Redactor: **Mihai MILCA**

Copertă: **Adriana POPESCU**

Revizie text: **Vasilica DUMITRAŞCU**

Tehnoredactare
computerizată: **Nicoleta STOICAN**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale
VIŞAN Dumitru
Contabilitatea în comerţul exterior/ Dumitru Vişan –
Ed. a 2-a, – Bucureşti; Editura Economică, 1999
304 p.; 25,5 cm.;
Bibliogr.
ISBN 973-590-224-9

657; 339.5

Scanned with OKEN Scanner

DUMITRU VIŞAN

CONTABILITATEA ÎN COMERȚUL EXTERIOR

Ediția a II-a

EDITURA ECONOMICĂ

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973-590-224-9

Copyright © Editura Economică, 1999.

EDITURA ECONOMICĂ
78101, BUCUREŞTI, sector 1,
Calea Griviţei nr.21, etaj VII,
tel./fax:231.55.77; 231.55.78;
231.55.79; 231.55.80;
312.97.17; 312.22.48; 650.73.45;
E-mail adress: edecon@edecon.ro;
http: //www.edecon.ro
Difuzare: Calea Dorobanţilor nr. 31-33;
Comenzi la tel./fax: 210.73.10

MULTIPRINT

Tipografia **MULTIPRINT** Iaşi
Bd. T. Vladimirescu 87, Iaşi 6600
tel./fax: 032 211225, 211252

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Cuvânt înainte 11

CAPITOLUL I
BAZELE ORGANIZĂRII CONTABILITĂȚII COMERȚULUI EXTERIOR

1. Definirea, necesitatea şi rolul comerţului exterior în dezvoltarea economico-socială 13
2. Tipuri de societăţi de comerţ exterior. Particularităţile structurii patrimoniului şi ale organizării activităţii 15
3. Trăsăturile economico-financiare ale activităţii de comerţ exterior 21
4. Modalităţile de realizare a activităţii de comerţ exterior 23
5. Organizarea şi conducerea contabilităţii societăţilor de comerţ exterior 24
   5.1. Sistemul de contabilitate al societăţilor de comerţ exterior 24
      5.1.1. Definirea şi izvoarele sistemului de contabilitate 24
      5.1.2. Trăsăturile sistemului de contabilitate 26
      5.1.3. Structura sistemului de contabilitate 31
      5.1.4. Formele de înregistrare contabilă 35
   5.2. Funcţia financiar-contabilă a societăţilor de comerţ exterior şi cadrul organizatoric de realizare a ei 40

CAPITOLUL II
CONTABILITATEA EXPORTULUI DE MĂRFURI

1. Structuri privind exportul de mărfuri 41
2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu 41
   2.1. Regimul economic-financiar 42
   2.2. Structura cheltuielilor şi veniturilor 44
   2.3. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere 47
      2.3.1. Conturile specifice utilizate 47
      2.3.2. Contabilitatea operaţiunilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere 50
         2.3.2.1. Contabilitatea stocurilor de mărfuri 50
            2.3.2.1.1. Metoda inventarului permanent 50
            2.3.2.1.2. Metoda inventarului intermitent 56
         2.3.2.2. Contabilitatea comercializării mărfurilor la extern 57
            2.3.2.2.1. Contabilitatea comercializării mărfurilor la extern în condiţiile utilizării sistemului monomonetar 58
            2.3.2.2.2. Contabilitatea comercializării mărfurilor la extern în condiţiile utilizării sistemului plurimonetar 65
   2.4. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial 68
      2.4.1. Delimitări şi structuri privind creditele aferente exportului de mărfuri 68
      2.4.2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt 69

Scanned with OKEN Scanner

2.4.2.1. Particularități financiar-contabile 69
2.4.2.2. Contabilitatea operațiunilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt 71
2.4.2.2.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt finanțat din credite de trezorerie ... 71
2.4.2.2.2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe credit comercial pe termen scurt decontabil prin efecte de comerț 74
2.4.2.2.3. Contabilitatea exportului de mărfuri pe credit comercial în condițiile mobilizării efectelor de comerț 76
2.4.2.2.4. Contabilitatea exportului de mărfuri pe credit comercial pe termen scurt finanțat prin cont distinct de credite bancare 82
2.4.3. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu și lung 83
2.4.3.1. Particularități financiar-contabile 83
2.4.3.2 Contabilitatea operațiunilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu și lung 86
2.5. Contabilitatea provizioanelor specifice exportului de mărfuri pe cont propriu 92
2.5.1. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor 93
2.5.2. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor 95
2.5.3. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli 101
3. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision 103
3.1. Regimul economic-financiar 103
3.2. Particularitățile structurii cheltuielilor și veniturilor 106
3.3. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision cu încasare la vedere 106
3.3.1. Conturile specifice utilizate 106
3.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind exportul de mărfuri în comision cu încasare la vedere 107
3.4. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision pe credit comercial 116
3.4.1. Particularități financiar-contabile 116
3.4.2. Contabilitatea operațiunilor privind exportul în comision pe credit comercial pe termen scurt 117
3.4.3. Contabilitatea operațiunilor privind exportul în comision pe credit comercial pe termen mediu și lung 122

CAPITOLUL III
CONTABILITATEA IMPORTULUI DE MĂRFURI

1. Structuri privind importul de mărfuri 125
2. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu 125
2.1. Regimul economic-financiar 125
2.2. Structura cheltuielilor și veniturilor 129
2.3. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere 130
2.3.1. Conturile specifice utilizate 130
2.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere 133

Scanned with OKEN Scanner

2.3.2.1. Contabilitatea stocurilor de mărfuri 133
2.3.2.1.1. Metoda inventarului permanent 134
2.3.2.1.2. Metoda inventarului intermitent 143
2.3.2.2. Contabilitatea comercializării mărfurilor la intern 144
2.4. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial 147
2.4.1. Delimitări şi structuri privind creditele aferente importului de mărfuri 147
2.4.2. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt 148
2.4.2.1. Particularități financiar-contabile 148
2.4.2.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt 149
2.4.3. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung 152
2.4.3.1. Particularități financiar-contabile 152
2.4.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung 153
2.5. Contabilitatea provizioanelor specifice importului de mărfuri pe cont propriu 160
3. Contabilitatea importului de mărfuri în comision 161
3.1. Regimul economic-financiar 161
3.2. Particularitățile structurii cheltuielilor şi veniturilor 163
3.3. Contabilitatea importului de mărfuri în comision cu plata la vedere 163
3.3.1. Conturile specifice utilizate 163
3.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri în comision cu plata la vedere 165
3.4. Contabilitatea importului de mărfuri în comision pe credit comercial 171
3.4.1. Particularități financiar-contabile 171
3.4.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt 172
3.4.3. Operațiunile contabile specifice importului de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung 175

CAPITOLUL IV
CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR COMBINATE DE COMERȚ EXTERIOR

1. Structuri proprii operațiunilor combinate de comerț exterior 177
2. Contabilitatea operațiunilor comerciale pentru realizarea de aport valutar şi de profit 178
2.1. Caracteristicile de bază ale operațiunilor comerciale pentru realizarea de aport valutar şi de profit 178
2.2. Contabilitatea reexportului de mărfuri 179
2.2.1. Contabilitatea reexportului fără prelucrarea mărfurilor 179
2.2.2. Contabilitatea reexportului cu prelucrarea mărfurilor 182
2.2.2.1. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare activă a mărfurilor 183
2.2.2.1.1. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare activă a mărfurilor străine, care nu se introduc în circuitul economic al țării operatorului (lohn-ul activ) 183

Scanned with OKEN Scanner

2.2.2.1.2. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare activă a mărfurilor importate, introduse în circuitul economic al țării operatorului .. 186
2.2.2.2. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare pasivă a mărfurilor 192
2.2.2.2.1. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare pasivă a mărfurilor exportate temporar, care nu se introduc în circuitul economic în țara operatorului (lohn-ul pasiv) 193
2.2.2.2.2. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare pasivă a mărfurilor românești exportate temporar, care se introduc în circuitul economic în țara operatorului 195
2.3. Contabilitatea operațiunilor de switch 198
2.3.1. Definirea și clasificarea operațiunilor de switch 198
2.3.2. Contabilitatea operațiunilor de switch de tip aller 199
2.3.3. Contabilitatea operațiunilor de switch de tip retour 201
2.3.4. Contabilitatea operațiunilor de switch de tip aller-retour 203
2.4. Contabilitatea operațiunilor cu mărfuri de bursă 204
3. Contabilitatea operațiunilor comerciale în contrapartidă 204
3.1. Caracteristicile de bază ale operațiunilor comerciale în contrapartidă 204
3.2. Contabilitatea compensațiilor de mărfuri 205
3.2.1. Contabilitatea compensațiilor individuale de mărfuri 206
3.2.1.1. Contabilitatea compensațiilor simple de mărfuri 206
3.2.1.2. Contabilitatea compensațiilor progresive de mărfuri 216
3.2.2. Contabilitatea compensațiilor globale de mărfuri 217
3.3. Contabilitatea operațiunilor paralele de mărfuri 217

CAPITOLUL V
CONTABILITATEA EXPORTURILOR COMPLEXE

1. Delimitări și structuri privind exporturile complexe 219
2. Contabilitatea lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate 221
2.1. Contabilitatea lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate pe cont propriu 221
2.1.1. Obiectul și organizarea lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate 221
2.1.2. Structura cheltuielilor și veniturilor 223
2.1.3. Organizarea contabilității lucrărilor de construcții-montaj în străinătate 226
2.1.4. Contabilitatea operațiunilor privind lucrările de construcții-montaj executate în străinătate pe cont propriu 229
2.2. Contabilitatea lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate în comision . 247
2.2.1. Particularitățile organizării activității și contabilității 247
2.2.2. Contabilitatea operațiunilor privind lucrările de construcții-montaj executate în străinătate în comision 250
3. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate 268
3.1. Conținutul și organizarea activității de asistență tehnică și de service în străinătate . 268
3.2. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate în perioada de garanție 269
3.2.1. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate în perioada de garanție la exporturile pe cont propriu 269

Scanned with OKEN Scanner

3.2.2. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada de garanţie la exporturile în comision 274
3.3. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie 277
3.3.1. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie la exporturile pe cont propriu 277
3.3.2. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie la exporturile în comision 281

CAPITOLUL VI
CONTABILITATEA DE GESTIUNE ÎN COMERŢUL EXTERIOR

1. Obiectul şi criteriile de organizare a contabilităţii de gestiune în comerţul exterior 285
2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor din activitatea de comerţ exterior 291
3. Aspecte ale utilizării datelor contabilităţii de gestiune în conducerea activităţii SCE 299

BIBLIOGRAFIE 303

Scanned with OKEN Scanner

CUVÂNT ÎNAINTE

Lucrarea de față este orientată către problematica contabilă specifică operațiunilor de comerț exterior și cooperare economică internațională. Ca urmare, laturile comune ale contabilității agenților economici, tratate pe larg în literatura de specialitate, nu au fost avute în vedere.

Lucrarea este elaborată pe baza prevederilor Legii contabilității, a Regulamentului pentru aplicarea Legii contabilității, a Planului de conturi general și Normelor de utilizare a conturilor, a legislației în vigoare până la data elaborării ei, a unor lucrări de specialitate din țară și din străinătate, a documentării făcute la diferite societăți de comerț exterior și a experienței proprii acumulate în activitatea didactică.

Se știe că Planul de conturi general, Normele de utilizare a conturilor și alte reglementări au caracter general. Cum fiecare domeniu de activitate prezintă particularități de ordin organizatoric, economic, financiar sau de altă natură care, într-un fel sau altul, se răsfrâng asupra organizării contabilității, iar până în prezent nu există norme de aplicare a Planului de conturi general pe domenii de activitate și nici măcar ghiduri orientative cu caracter teoretic sau monografic, lucrarea exprimă punctul de vedere al autorului în aplicarea Planului de conturi general și a Normelor de utilizare a conturilor la specificul comerțului exterior.

Prin conținutul său, lucrarea se adresează studenților din învățământul superior economic, în primul rând celor de la Facultățile de Contabilitate și Informatică de Gestiune, de Relații Economice Internaționale, a cursanților colegiilor economice cu profil de comerț exterior, specialiștilor în materie din domeniul comerțului exterior, cadrelor didactice de specialitate și oricăror specialiști din domeniul financiar-contabil care doresc să aprofundeze contabilitatea în comerțul exterior.

Din rațiuni de ușurare a apropierii cunoștințelor, problematica lucrării a fost concepută astfel încât să fie accesibilă tuturor cititorilor. În acest context, au fost abordate, în majoritatea cazurilor, elemente ale regimului economic-financiar sau particularități ale organizării activității, structura cheltuielilor și veniturilor proprie fiecărei activități de comerț exterior, au fost detaliate calcule și soluții ori sintetizate probleme, alteori au fost explicate informații degajate.

Normal că, prezentând un punct de vedere cu privire la aplicarea Planului de conturi general la specificul comerțului exterior, nu excludem unele neîmpliniri, după cum nu ignorăm nici soluțiile sau variantele cu valențe profesionale sporite.

Conștient de faptul că lucrarea este perfectibilă, adresez mulțumiri celor care, pe cale directă sau indirectă, vor semnala neajunsuri ale acesteia și vor prezenta sugestii și propuneri de îmbunătățire. Totodată, folosim acest prilej pentru a exprima mulțumirile noastre conducerii Editurii Economice, domnului director general, doctor Ioan Erhan, domnului director executiv, doctor Dinu Marin, pentru receptivitatea manifestată la oferta adresată instituției pe care o conduc.

8 iulie 1999 Autorul

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul I

BAZELE ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII COMERŢULUI EXTERIOR

1. Definirea, necesitatea şi rolul comerţului exterior în dezvoltarea economico-socială

Un domeniu aparte, deosebit de important, de cercetare şi aplicare a contabilităţii îl constituie comerţul, respectiv activitatea de mijlocire a schimbului de mărfuri prin întreprinderile comerciale, atât în interiorul ţării, cât şi în relaţiile cu străinătatea. Circulaţia mărfurilor prin comerţul interior şi exterior formează componentele de bază ale circulaţiei generale a mărfurilor ca fază a reproducţiei sociale.

Privit ca ramură distinctă a economiei naţionale, **comerţul exterior** cuprinde operaţiunile comerciale sau de cooperare economică şi tehnico-ştiinţifică în raporturile cu străinătatea privind vânzarea-cumpărarea de mărfuri, lucrări, servicii, licenţe, consignaţia sau depozitul, reprezentarea sau comisionul, operaţiunile financiare, asigurările, turismul şi, în general, orice acte sau fapte de comerţ.

Accepţia prezentată mai sus, cu privire la activitatea de comerţ exterior, relevă faptul că aceasta cuprinde două mari componente: prima, schimburile comerciale ale unei ţări cu străinătatea, a doua, relaţiile de cooperare economică şi tehnico-ştiinţifică.

Schimburile comerciale ale unei ţări cu străinătatea, în funcţie de sensul lor, îmbracă forma importului şi exportului de mărfuri şi servicii.

Exportul de mărfuri cuprinde toate operaţiunile comerciale prin care o parte din mărfurile produse sau prelucrate într-o ţară se vând în alte ţări. Într-un sens mai larg, el cuprinde şi serviciile prestate de o anumită ţară în alte ţări în domeniul transporturilor, asigurărilor, creditului, turismului, licenţelor etc. Această ultimă componentă a exportului este denumită, în literatura de specialitate, export invizibil (tranzacţii comerciale internaţionale care nu au ca obiect mărfurile).

Importul de mărfuri reprezintă toate operaţiunile comerciale prin care se cumpără mărfuri din alte ţări în vederea satisfacerii consumului productiv şi neproductiv. De asemenea, se includ şi operaţiunile specifice **importului invizibil**, cum sunt cele privind serviciile, turismul, relaţiile financiare etc.

Cooperarea economică internațională, ca o componentă a activității de comerț exterior, reprezintă forma superioară a legăturilor economice dintre state în care se împletesc elemente din domeniul producției cu cele din sfera circulației, cele din economie cu cele din știință și tehnică, presupunând existența unor legături mai strânse și pe perioade mai lungi între parteneri. Ea se realizează într-o serie de forme concrete cu diferite grade de complexitate în funcției de domeniile de activitate și de interesele economice ale părților.

Conținutul activității de comerț exterior pune în evidență următoarele relații:

Volumul comerțului exterior = Exportul total + Importul total

din care:

Exportul total = Exportul de mărfuri + Exportul invizibil + Exportul din operațiuni de cooperare

Importul total = Importul de mărfuri + Importul invizibil + Importul din operațiuni de cooperare

Înfăptuirea activității de comerț exterior izvorăște din **necesitatea folosirii avantajelor create de diviziunea internațională a muncii, apărută ca rezultat al dezvoltării forțelor de producție**. O dată cu dezvoltarea forțelor de producție s-a adâncit și diviziunea internațională a muncii și implicit s-a dezvoltat comerțul exterior.

În condițiile nivelului actual atins în dezvoltarea forțelor de producție, în diversificarea producției materiale, nici o țară, mare sau mică, nu poate obține performanțe de vârf în toate domeniile de activitate. Progresul economico-social este de așa natură că se bazează pe contribuția fiecărei țări.

Un alt factor care determină diviziunea internațională a muncii îl constituie condițiile naturale (de resurse, de climă, de sol). În majoritatea țărilor, condițiile naturale nu pot să asigure întotdeauna integral (cantitativ și structural) necesarul de materii prime pentru dezvoltarea și diversificarea industriei prelucrătoare. Pe plan mondial, principalele rezerve de materii prime sunt concentrate într-un număr relativ de zone geografice. Având în vedere că unele țări dezvoltate cu bogate resurse de materii prime duc o politică de conservare a zăcămintelor lor naturale, o parte însemnată din industria prelucrătoare existentă în lume este dependentă de resursele externe de materii prime, resurse care pot fi atrase în cadrul circuitelor economice naționale prin participarea într-o formă sau alta la diviziunea internațională a muncii, deci inclusiv prin comerțul exterior.

Rezultă că activitatea de comerț exterior este un imperativ al dezvoltării fiecărei națiuni. Prin participarea la circuitul mondial țările au posibilitatea să utilizeze în dezvoltarea lor economică tehnica și tehnologia mondială, să-și completeze necesarul de materii prime, să folosească în condiții eficiente resursele financiare, umane și materiale de care dispun. Toate acestea conduc la realizarea unor multiple efecte economice și neeconomice.

Efectele economice se exprimă în efecte valorice, efecte materiale și efecte propagate, fiecare dintre ele concretizându-se într-un anume fel. Astfel, **efectele valorice** se concretizează sub forma diferențelor între încasările și plățile internaționale din operațiunile de import-export ca urmare a diferențelor dintre productivitatea națională și internațională a muncii; **efectele materiale** se concretizează sub forma valorilor de întrebuințare pentru economia națională, adică a măsurii în care ele satisfac calitativ și cantitativ anumite nevoi reale ale economiei naționale; **efectele propagate** (sau indirecte), deși nu se concretizează în mărimi concrete, vizează aprecieri orientative privind aportul comerțului exterior la introducerea progresului tehnic, la îmbunătățirea proporțiilor în economie, la valorificarea superioară a resurselor materiale, la facilitarea mutațiilor structurale ale producției materiale ș.a.

Scanned with OKEN Scanner

Efectele neeconomice sunt sociale şi politice şi, deşi nu se pot cuantifica, exercită o influenţă pozitivă cu multiple consecinţe asupra economiei naţionale.

Efectele comerţului exterior, îndeosebi cele economice, exprimă contribuţia acestuia la dezvoltarea forţelor de producţie şi creşterea productivităţii muncii sociale. În acest fel el se constituie ca un **factor al creşterii economice, al dezvoltării economiei naţionale**. Totodată, creşterea economică şi dezvoltarea economiei naţionale fac posibilă şi necesară dezvoltarea continuă a comerţului exterior.

2. Tipuri de societăţi de comerţ exterior. Particularităţile structurii patrimoniului şi ale organizării activităţii

Tipuri de societăţi de comerţ exterior. Activitatea de comerţ exterior din ţara noastră se desfăşoară pe principiile descentralizării şi liberalizării prin societăţi comerciale şi întreprinderi individuale autorizate. **Descentralizarea** constă în desfăşurarea activităţii de comerţ exterior de către societăţile comerciale şi întreprinderile individuale pe baza propriului program de activitate. **Liberalizarea** constă în acordarea dreptului de a se angaja în relaţii economice internaţionale tuturor firmelor legal constituite şi persoanelor fizice care solicită autorizarea de a efectua operaţiuni în acest domeniu.

Întreprinderea individuală, ca persoană autorizată să efectueze operaţiuni de comerţ exterior, nu are patrimoniu comercial distinct, directorul întreprinderii fiind şi proprietarul acesteia. De regulă, în economia de piaţă, întreprinderile individuale se organizează pentru aprovizionarea de pe piaţa internă cu cele necesare producţiei, prelucrarea lor şi desfacerea produselor realizate tot pe piaţa internă. În funcţie de posibilităţile materiale şi financiare de care dispun, întreprinderile individuale pot să-şi lărgească relaţiile de afaceri şi pe piaţa externă. De cele mai multe ori însă, cheltuielile mari pe care le implică schimburile externe şi mai ales concurenţa marilor societăţi determină întreprinderile individuale să se unească în asociaţii cu statut de persoane. În felul acesta întreprinderile individuale îşi concentrează eforturile pentru realizarea producţiei şi desfacerii pe piaţa internă*.

Întreprinderea de persoane, cunoscută sub denumirea juridică de **societate**, este o asociere de persoane fizice şi juridice, constituită în scopul realizării unui obiect anume de activitate. Atunci când obiectul de activitate priveşte acte de comerţ, întreprinderea este denumită **societate comercială**. Ea dispune de patrimoniu distinct, de personal specializat şi este condusă de unul sau mai mulţi administratori, asociaţi sau consiliu de administraţie, după caz.

Două remarci

Prima. Privită ca întreprindere cu scop lucrativ, societatea comercială poate exista în toate domeniile de activitate economică: industria extractivă şi prelucrătoare, agricultură, transporturi şi expediţii internaţionale, domeniul bancar şi de asigurări, comunicaţii, comerţ, orice alt domeniu prestator de servicii. Atributul **„comercială"** vine să sublinieze faptul că orice activitate economică se finalizează prin comercializarea produselor şi serviciilor. Totodată, denumirea de societate comercială a fost dată pentru a putea fi deosebită de **societatea civilă**, instituţie cu scop nelucrativ.

---

* Vezi I. Stoian, C. Fota, Gh. Ilinca, A. Berea, *„Tehnica tranzacţiilor de comerţ exterior"*, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 1987, pag. 47-51.

Scanned with OKEN Scanner

A doua remarcă. Indiferent de domeniul de activitate, societățile comerciale își pot finaliza activitatea prin comercializarea produselor și serviciilor și pe piața externă, fie în mod direct, fie în mod indirect, prin intermediul societăților de comerț exterior (S.C.E.). Făcând această demarcație, putem concluziona că sfera societăților comerciale care exercită și activități de comerț exterior este mai cuprinzătoare decât cea a societăților comerciale care exercită **exclusiv** activități de comerț exterior, acestea din urmă fiind cunoscute în limbajul curent sub denumirea de societăți specializate de comerț exterior. **Problematica economico-financiară a societăților specializate de comerț exterior face obiectul cursului de contabilitate în comerțul exterior**.

Remarca referitoare la existența și funcționarea societăților comerciale în toate domeniile de activitate economică aduce în discuție necesitatea **grupării acestora după diferite criterii**. Totodată, trebuie precizat că domeniul de activitate, prin conținutul său mai mult sau mai puțin complex, pune în evidență faptul că, în cadrul acestuia, este necesar să fie avute în vedere activitățile cu caracter comun, care să se constituie criteriu de clasificare a societăților comerciale. Normal că acestui criteriu i se alătură altele, astfel încât în orice domeniu poate fi pusă problema grupării societăților comerciale după mai multe criterii de clasificare:

- obiectul de activitate;
- forma juridică sub care se organizează;
- forma capitalului investit;
- apartenența capitalului investit;
- naționalitatea societăților;
- mărimea societăților.

Luând în considerare **obiectul de activitate**, societățile de comerț exterior (SCE) pot fi grupate în:

- societăți de schimb de mărfuri: export-import de mărfuri;
- societăți de prestări de servicii internaționale: transporturi și expediții internaționale, controlul mărfurilor etc.
- societăți de cooperare internațională: lucrări de construcții-montaj, asistență tehnică și service etc.

Normal că, în condițiile economiei de piață, o SCE nu poate fi îngrădită în sfera obiectului său de activitate, lucru reieșit și din statutul de funcționare al societății. Dacă, de exemplu, o SCE are ca obiect principal de activitate exportul și importul de mărfuri, nu înseamnă că ea nu poate realiza și alte operațiuni de comerț exterior de natura prestărilor de servicii internaționale, a producției și comercializării pe piața internă etc. Deci se are în vedere, la acest criteriu, ponderea principală a unei activități în totalul activităților SCE, sugerată și de denumirea societății comerciale.

După **forma juridică** în care se organizează, potrivit Legii 31/1990 privind societățile comerciale, acestea se pot constitui în una din următoarele forme: a) societăți în nume colectiv (SNC), b) societăți în comandită simplă (SCS), c) societăți pe acțiuni (SA), d) societăți în comandită pe acțiuni (SCA), e) societăți cu răspundere limitată (SRL).

Tipul de asociere, actul juridic de constituire, responsabilitățile, mărimea capitalului social, natura drepturilor sociale, numărul de asociați-acționari, mărimea minimă a drepturilor sociale și alte aspecte diferă în funcție de forma juridică a societății. Din acest punct de

Scanned with OKEN Scanner

vedere, principalele caracteristici ale societăților comerciale ce funcționează în țara noastră potrivit Legii 31/1990, republicată în Monitorul Oficial nr. 33/1998, sunt prezentate în tabelul de mai jos* (tabelul nr. 1):

Principalele caracteristici ale societăților comerciale din România

Tabelul nr. 1

Caracteristica	Forme de societăți comerciale				
	Societate în nume colectiv	Societate în comandită simplă	Societate pe acțiuni	Societate în comandită pe acțiuni	Societate cu răspundere limitată
Tipul de asociere	asociere de persoane pe baza principiului „intuitu personae"; sunt societăți de persoane		asociere de capitaluri; sunt societăți de capitaluri		formă intermediară între societățile de persoane și cele de capitaluri
Constituire prin:	Contract de societate (act constitutiv)	Contract de societate (act constitutiv)	Contract de societate și statut sau act constitutiv	Contract de societate și statut sau act constitutiv	Contract de societate și statut sau act constitutiv
Responsabilitatea	nelimitată și solidară a tuturor asociaților	nelimitată și solidară a tuturor asociaților comanditați; comanditarii răspund numai până la concurența aportului lor	acționarii sunt obligați numai la plata acțiunilor	nelimitată și solidară a tuturor asociaților; comanditarii sunt obligați numai la plata acțiunilor	acționarii sunt obligați numai la plata părților sociale
Mărimea capitalului social			minimum 25 milioane lei	minimum 25 milioane lei	minimum 2 milioane lei
Natura drepturilor sociale	părți sociale	părți sociale	acțiuni	acțiuni	părți sociale
Numărul de asociați/ acționari			minimum 5 acționari	minimum 5 acționari	maxim 50 de asociați
Mărimea minimă a drepturilor sociale			1.000 lei	1.000 lei	5.000 lei
Natura aporturilor	în numerar și în natură	în numerar și în natură	în numerar și în natură; nu sunt admise aporturi în creanțe	în numerar și în natură și nu sunt admise aporturi în creanțe	în numerar și în natură; prestațiile în muncă și creanțele nu pot constitui aport; aport în natură maximum 60%.
Organe de gestiune	unul sau mai mulți administratori	unul sau mai mulți asociați comanditați	unul sau mai mulți administratori (consiliul de administrație)	unul sau mai mulți asociați comanditați	unul sau mai mulți administratori
Aprobarea bilanțului	**Adunarea generală a asociaților, acționarilor**				

* Vezi și N. Felcagă, I. Ionașcu, *„Tratat de contabilitate financiară"*, vol. 2, Ed. Economică, 1998, pag. 334 – 346.

După **forma capitalului investit**, societățile comerciale se împart în: societăți de persoane (în nume colectiv şi în comandită simplă); societăți de capital (anonime şi în comandită pe acțiuni); societăți intermediare de capitaluri şi de persoane (societăți cu răspundere limitată). În alte țări, în această ultimă grupă sunt cuprinse şi societățile în participație.

După **apartenența capitalului investit**, deosebim*:

a) societăți cu **capital integral de stat**;
b) societăți cu **proprietate mixtă** – cu capital de stat şi privat (societăți cu capital de stat autohton şi de stat străin, societăți cu capital de stat şi privat autohton şi străin, societăți cu capital de stat şi privat autohton, societăți cu capital de stat şi privat străin);
c) societăți cu proprietate **individuală – privată** (societăți cu capital privat autohton, societăți cu capital privat autohton şi străin, societăți cu capital privat străin).

După **mărimea societăților, distingem**: societăți mari, mijlocii şi mici.

Gruparea societăților, după unul sau altul dintre criteriile menționate, are multiple **implicații sub aspect financiar-contabil**. Exemplificativ, sintetizăm câteva din cele mai semnificative implicații: obiectul de activitate diferențiază anumite laturi ale contabilității financiare şi mai ales ale contabilității de gestiune; forma juridică diferențiază răspunderea asociaților de cea a societății, modul de reflectare în contabilitate a capitalului, modul de constituire a fondurilor proprii ş.a.; apartenența capitalurilor şi naționalitatea lor diferențiază repartizarea rezultatului exercițiului, impozitarea profitului ş.a.; mărimea societăților influențează forma de organizare şi conducere a contabilității: centralizată sau descentralizată, în varianta simplificată sau în varianta de bază.

Particularitățile structurii patrimoniului. În condițiile economiei de piață, patrimoniul societăților comerciale şi în general al tuturor agenților economici prezintă o structură unitară a elementelor componente. Ordonarea şi gruparea acestora în bilanțul contabil se face, de asemenea, în mod unitar, armonizându-se structurile contabile din țara noastră cu cele europene**.

Deşi unitare sub aspectul elementelor componente, precum şi al ordonării şi grupării în bilanț, patrimoniile diferitelor societăți prezintă, totuşi, anumite particularități determinate de specificul domeniului din care fac parte. Exemplificativ, patrimoniul unei SCE, într-o formă simplificată şi în cifre relative, se prezintă ca în tabelul următor (tabelul nr. 2):

*Sursa documentară: Normele metodologice ale M.F. nr. 110769/14.04.1998 privind întocmirea, verificarea şi centralizarea raportărilor contabile ale agenților economici la 30.06.1998. pag. 21.

** Vezi: – N. Feleagă, I. Ionaşcu, *„Contabilitate financiară"*, Ed. Economică, 1993, vol. I, pag. 71-102;
– M. Ristea *„Noul sistem contabil în România"*, Ed. Cartimex, 1994, pag. 26-50

Scanned with OKEN Scanner

Structura patrimoniului unei societăți de comerț exterior

Tabelul nr. 2

ACTIV	Ponderea grupelor în totalul activului	Ponderea subgrupelor și altor posturi în totalul activului	PASIV	Ponderea grupelor în totalul pasivului	Ponderea subgrupelor și altor posturi în totalul pasivului
1) Active imobilizate	10		**1. Capitaluri proprii**	9	
– imobilizări necorporale			– capital social	...	4
– imobilizări corporale		4	- alte capitaluri proprii ...		5
– imobilizări financiare		6			
2) Active circulante	84		**2. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli**	–	
– stocuri	...	13			
– alte active circulante:	...	71			
– clienți și conturi asimilate	...	45			
– alte creanțe	...	6			
– titluri de plasament și disp. băn.	...	20			
			3. Datorii		
3) Conturi de regularizare și asimilate	6			77	
			– împrumuturi și datorii asimilate	...	12
			– furnizori și conturi asimilate	...	36
			– alte datorii	...	29
4) Prime privind rambursarea obligațiunilor	–		**4. Conturi de regularizare și asimilate**	14	
TOTAL	100	–	TOTAL	100	–

Analiza structurii patrimoniului SCE pune în evidență câteva particularități care, într-un fel sau altul, influențează organizarea contabilității:

- în totalul activului ponderea principală o dețin activele circulante, lucru normal pentru societățile de comercializare a mărfurilor. În cadrul acestora, stocurile au o pondere ceva mai redusă la SCE, deoarece acestea, deși derulează într-o măsură însemnată operațiunile de import-export pe cont propriu, fie că livrează mărfurile clienților direct de la furnizori, fie că întreprind măsuri de accelerare a circulației mărfurilor reducând la minimum stocurile din depozitele proprii. Activele circulante de natura creanțelor comerciale au însă o pondere ridicată, determinată fie de termenul de încasare (livrări pe credit comercial sau cu decontare la vedere), fie de modalitatea de decontare convenită (de exemplu, la decontarea prin incasso-documentar circuitul bancar al documentelor poate dura luni de zile);
- față de alte domenii, în comerțul exterior atât în activ, cât și în pasiv, conturile de regularizare și asimilate includ în structura lor, într-o pondere însemnată, diferențele de conversie de activ și de pasiv. Ele exprimă în fapt pierderile latente, respectiv câștigurile latente din creanțe și datorii calculate ca diferență între valoarea de intrare în lei a creanțelor și datoriilor în devize și valoarea în lei a acestora la cursul de schimb al ultimei zile de închidere a exercițiului.

Scanned with OKEN Scanner

Punerea în evidență a pierderilor și câștigurilor latente are mare importanță pentru munca de analiză, orientând conducerea societății cu privire la măsurile de luat pentru evitarea în viitor a pierderilor din diferențele de curs valutar;
ca o consecință a relațiilor economice cu subiecți de drept, aparținând unor economii naționale diferite, în structura patrimoniului SCE o pondere însemnată o dețin elementele patrimoniale cu duble valori (devize și lei) cum ar fi: creanțele externe, datoriile externe, disponibilitățile în devize ș.a. Existența unor astfel de elemente patrimoniale impune o organizare anume a contabilității lor, iar pe plan financiar analize și măsuri de eficientizare a activității ținând seama, între altele, de evoluția cursului diferitelor valute.

Organizarea activității SCE. Pentru orice SCE și, în general, pentru orice agent economic, organizarea are semnificația condiției de bază a succesului afacerilor economice întreprinse. Ca funcție a conducerii, organizarea se reflectă schematic în structura organizatorică. Din acest punct de vedere, structura organizatorică este definită ca ansamblu al compartimentelor de muncă economice și administrative, modul lor de grupare și legăturile care se stabilesc între ele în scopul realizării obiectivelor activității.

În timp, o dată cu evoluția conducerii, structura organizatorică a întreprinderii a cunoscut perfecționări corespunzătoare: de la structura ierarhic-liniară la structura funcțională pentru ca, în prezent, prin combinarea avantajelor fiecăreia dintre cele două structuri să se ajungă la structura **ierarhic-funcțională**.

Analizată sub aspectul conținutului, structura ierarhic-funcțională cuprinde, în cazul SCE, două secțiuni: structura de conducere și funcțională și structura operativă.

Structura de conducere și funcțională este formată din organele de conducere ale SCE (adunarea generală a asociaților sau acționarilor, consiliul de administrație, comitetul de direcție) și compartimentele funcționale care desfășoară activități de interes general pentru întreprindere (societate): planificare, contencios, administrativ, financiar-contabilitate ș.a.

Structura operativă este formată din totalitatea compartimentelor și unităților operative prin care se realizează nemijlocit activitatea întreprinderii. La SCE, structura operativă cuprinde în primul rând **compartimentele comerciale** care se ocupă cu negocierea, contractarea și derularea operațiunilor de export-import.

În funcție de specificul SCE, compartimentele comerciale pot fi organizate după diferite criterii, cum ar fi: criteriul teritorial, marfă, al operațiunilor, sau prin combinarea a două sau a tuturor acestor criterii.

Derularea operațiunilor de export-import implică din partea compartimentelor comerciale îndeplinirea diferitelor **atribuții și pe linie financiară,** cum ar fi: întocmirea formelor de asigurare și de finanțare a operațiunilor de export-import; întocmirea formelor pentru decontarea creanțelor și angajamentelor externe și interne; întocmirea calculațiilor referitoare la costul transportului și manipulărilor, în vederea adoptării soluției optime; rezolvarea reclamațiilor partenerilor sau ale SCE pentru nerespectarea unor clauze contractuale ș.a. Toate acestea implică, desigur, **o colaborare continuă și perfectă în toate problemele financiar-valutare și de rentabilitate cu serviciul financiar-contabilitate**.

Celelalte structuri operative ale SCE cuprind, în funcție de specificul activității: depozite și magazii pentru stocarea mărfurilor comercializate pe cont propriu, agenții și filiale situate în țară, în alte localități decât sediul SCE, subunități în străinătate, sub forma filialelor, în cazul societăților care realizează acțiuni de cooperare.

Scanned with OKEN Scanner

Activitatea de reprezentare economică în străinătate se realizează prin intermediul unor delegați permanenți sau temporari, birouri tehnice sau comerciale, societăți proprii sau cu participare străină, reprezentanți locali, alte forme proprii în funcție de specificul piețelor și condițiile concrete din fiecare țară.

Filialele, agențiile, subunitățile din străinătate, precum și unitățile proprii de reprezentare economică și comercială în străinătate nu au personalitate juridică.

Privită ca factor de organizare a contabilității, structura organizatorică influențează diferite aspecte vizând: forma de organizare și conducere a contabilității financiare (centralizată sau descentralizată, în varianta de bază sau simplificată), modul de organizare a contabilității de gestiune (întocmirea bugetelor interne de venituri și cheltuieli, urmărirea execuției lor), circuitul documentelor financiar-contabile ș.a.

3. Trăsăturile economico-financiare ale activității de comerț exterior

În orice domeniu de activitate, un loc aparte în organizarea contabilității revine particularităților pe care le prezintă, ca expresie a trăsăturilor economico-financiare proprii. În comerțul exterior, principalele trăsături care-și pun amprenta asupra contabilității sunt: caracterul economic al activității, interferența factorului național cu cel internațional al activității, diversitatea și specificitatea activității de comerț exterior, sistemul de finanțare, creditare și decontare a activității*.

Caracterul economic al activității. Derularea activității de comerț exterior angajează un circuit de fonduri materiale și bănești generator de rezultate economice. În consecință, ea are un caracter economic, contribuind la crearea și sporirea venitului național al țării.

Contribuția activității de comerț exterior la crearea venitului național se întemeiază pe faptul că munca socială desfășurată în sfera producției destinate comerțului exterior, precum și circulația acestei producții au un caracter productiv. În ceea ce privește aportul comerțului exterior la sporirea venitului național, acesta se realizează prin integrarea și finalizarea lui în diviziunea internațională a muncii. Sporul se realizează în cazul când, la export, prețul național este mai mic decât cel internațional, iar la import când prețul intern de livrare este mai mare decât cel internațional.

Caracterul economic al activității de comerț exterior se regăsește și în organizarea și conducerea contabilității. Pentru această activitate, modelul contabil este cel specific unităților economice care, prin conținutul și structura sa, evidențiază relații privind investiția de fonduri materiale și bănești, consumul acestor fonduri ocazionat de desfășurarea proceselor economice, precum și rezultatele economice generate de aceste procese.

Fiind de tip economic, modelul contabil al activității de comerț exterior are la bază planul de conturi general destinat tuturor unităților patrimoniale care desfășoară activități economice.

---

* Referirile privesc atât societățile de comerț exterior, cât și celelalte societăți (de producție, de construcții etc.) care desfășoară activități de comerț exterior. Vezi D. Vișan, M. Ristea, G. Zeicu, *„Contabilitatea activității de comerț exterior și cooperare internațională"*, Tipografia ASE, București, 1982, pag. 10-13.

Scanned with OKEN Scanner

Interferența – factor național și internațional. Din punct de vedere economic, în cadrul activității de comerț exterior se interferează munca socială cu caracter național și cea cu caracter internațional. Pe plan juridic, această interferență se regăsește sub forma elementelor de extraneitate în cadrul raporturilor cu caracter economic și financiar.

Exprimând raporturi economico-financiare între subiecți de drept aparținând unor economii naționale diferite, relațiile de comerț exterior ies parțial sau total de sub jurisdicția internă a unui stat și se completează cu uzanțele și normele dreptului internațional sau cu normele de drept civil ori comercial ale unui alt stat.

Corespunzător acestei trăsături, și în contabilitate sunt prezentate elemente cu caracter național și internațional. Ele se referă la prețurile utilizate pentru evaluarea operațiunilor, condițiile de livrare, modalitățile de plată, sistemul de finanțare, creditare și decontare etc.

Diversitatea și specificitatea activității de comerț exterior. Constituie o consecință a adâncirii diviziunii internaționale a muncii și a impactului dezvoltării științei și tehnicii mondiale. Ca urmare, alături de forma clasică a vânzării internaționale au apărut noi forme de comerț exterior și cooperare cum sunt: operațiunile combinate de comerț exterior, exporturile complexe, cooperarea economică, comerțul cu drepturi de proprietate industrială și intelectuală (brevetele de invenții, mărcile de fabrică, consultanța de specialitate – consulting – asistența tehnico-inginerească – engineering – procedeele și tehnicile nebrevetate – know-how), leasing, franchising ș.a.

Noile forme de comerț și cooperare au anumite particularități care le deosebesc una de alta. Mai mult, diferențierea merge până acolo încât chiar aceeași formă de activitate are o specificitate în derulare, determinată de subiecții participanți, prevederile contractuale și convențiile comerciale internaționale referitoare la condițiile de livrare, modalitățile de plată, transportul și asigurarea etc.

Din punct de vedere economico-financiar, în mod deosebit se diferențiază activitatea de cooperare. Ea se caracterizează prin raporturi economice, juridice și financiare de lungă durată care generează obligații pe multiple planuri. Între parteneri există un flux continuu de intrări-ieșiri de valori materiale și spirituale. Decontarea prețurilor nu se reduce la o anumită sumă plătită cash, ci, în frecvente cazuri, se face prin mecanismul creditelor rambursabile într-o anumită proporție din produsele obținute în cadrul cooperării sau prin alte modalități. În aceste condiții valuta devine un simplu mijloc de calcul și decontare.

În plan contabil, formele de realizare a activității de comerț exterior implică în contabilitatea financiară utilizarea de metodologii adecvate conținutului fiecăreia dintre ele, iar în contabilitatea de gestiune constituirea fiecărei forme sau tip de activitate ca o structură care se evidențiază distinct potrivit nevoilor de gestiune internă.

Sistemul de finanțare, creditare și decontare. Finanțarea și creditarea reprezintă modalitățile de asigurare de către SCE a fondurilor necesare desfășurării activității. Pe calea finanțării se asigură fondurile proprii sub forma capitalului social și a celorlalte fonduri proprii: rezerve, rezultatul exercițiului, fondurile poprii cu scop determinat, subvențiile pentru investiții ș.a. Pe calea creditării se asigură completarea necesarului total de fonduri sub forma datoriilor financiare, comerciale sau de altă natură.

Îmbinarea între elementul național și cel internațional în finanțarea și creditarea SCE se regăsește sub diferite forme ca, de exemplu: constituirea capitalului social al SCE cu participare străină, respectiv, participarea SCE la capitalul social al unor firme străine;

Scanned with OKEN Scanner

completarea capitalurilor SCE pe calea împrumuturilor externe şi datoriilor asimilate, precum şi a creditelor comerciale primite de la furnizorii externi; participarea SCE la completarea capitalurilor unor firme străine pe calea imobilizărilor financiare şi a creditelor comerciale acordate clienților externi.

Alături de finanțare şi creditare, **decontarea activității de comerț exterior** exercită o influență deosebită asupra contabilității.

Elementele de structură privind decontările internaționale care se regăsesc în contabilitate se referă la: mijloacele de plată, instrumentele de plată şi de credit şi modalitățile de plată.

Mijloacele de plată reprezintă totalitatea valorilor materiale şi băneşti prin care se poate lichida un angajament financiar. În acest sens se pot folosi aurul, devizele, valuta, drepturile speciale de tragere (D.S.T.), unitatea monetară europeană (ECU), moneda națională.

Instrumentele de plată şi de credit sunt înscrisurile sau efectele comerciale în valută care înlocuiesc mijloacele tradiționale de plată şi cu ajutorul cărora se reglementează lichidarea unor angajamente internaționale. În această categorie se cuprind: trata, biletul la ordin şi cecul.

Modalitățile de plată exprimă tehnicile bancare prin intermediul cărora se asigură operațiile de încasări şi plăți internaționale. Ca modalități de plată se pot folosi: acreditivul documentar, incasso-ul documentar, ordinul de plată, scrisoarea comercială de credit, schimbul de documente la plată, vinculația.

Principalul mijloc de plată utilizat în decontările internaționale îl reprezintă **valuta** – moneda națională a unei țări folosită în operațiuni sau tranzacții internaționale.

Din punct de vedere al posibilităților de preschimbare, există **valute convertibile,** care au putere circulatorie şi în alte țări decât cea de origine, şi **valute neconvertibile,** care nu dispun de această capacitate. Atât valutele convertibile, cât şi valutele neconvertibile pot exista sub formă de disponibilități în cont şi de valută efectivă.

În principiu, moneda unei țări se poate preschimba în moneda oricărei alte țări. Aceasta constituie o necesitate a efectuării decontărilor internaționale. Raportul de echivalență dintre unitatea monetară a unei țări şi unitățile monetare ale altor țări reprezintă **cursul valutar** sau **cursul de schimb**.

Cursul valutar se formează şi se modifică zilnic pe piața valutară, pe baza raportului dintre cererea şi oferta de valută şi se dă publicității de Banca Națională a României sub denumirea de „cursul pieței valutare".

În activitatea financiar-contabilă cursul valutar este utilizat pentru necesități interne de calcul, evidență şi decontare, cum sunt: elaborarea şi urmărirea execuției bugetelor de venituri şi cheltuieli, evidența creanțelor şi angajamentelor externe, decontarea la intern a operațiunilor de export şi de import.

4. Modalitățile de realizare a activității de comerț exterior

În practica comerțului internațional activitatea de export-import se poate realiza în două modalități: directă şi indirectă. În **modalitatea directă**, organizarea şi derularea exportului şi importului de mărfuri, executării de lucrări, prestării de servicii etc se înfăptuiesc de către unitățile producătoare pe contul şi pe riscul lor. În **modalitatea indirectă**, organizarea şi

Scanned with OKEN Scanner

derularea exportului şi importului se înfăptuiesc prin intermediul societăților de comerț exterior. În acest caz, funcția comercială orientată spre activitatea de comerț exterior se separă de funcția de producție a unităților producătoare.

Societățile de comerț exterior care mijlocesc activitatea de export-import a unităților producătoare acționează pe piețele externe pe **cont propriu** sau în calitate de **comisionare** ale acestora. În primul caz, SCE cumpără mărfuri de la furnizori interni sau externi şi le revând apoi la extern sau la intern, în numele, pe contul şi pe riscul lor, fapt care conduce la reflectarea rezultatelor activității de comerț exterior în gestiunea proprie. În al doilea caz, SCE efectuează tranzacțiile internaționale în numele lor, dar pe contul şi pe riscul comitenților (unităților producătoare sau beneficiare de mărfuri din import). Drept urmare, rezultatele activității de comerț exterior se reflectă în gestiunea acestor din urmă unități.

Derularea de către SCE a tranzacțiilor internaționale pe cont propriu sau în comision are o serie de implicații de ordin juridic, financiar şi contabil.

În plan **juridic**, cele două forme ale modalității indirecte de export au la bază contracte economice diferite: contracte ferme, atât la intern, cât şi la extern, în cazul operațiunilor derulate pe cont propriu şi contracte de comision la intern şi ferme la extern, în cazul operațiunilor în comision.

În plan **financiar** are loc o diferențiere a modului de decontare la intern a operațiunilor efectuate. Astfel, pentru operațiunile derulate pe cont propriu, decontarea la intern se face la cumpărarea mărfurilor destinate exportului, respectiv, la vânzarea mărfurilor importate. Pentru operațiunile derulate în comision, decontarea cu unitățile producătoare se face după încasarea mărfurilor de la extern, iar cea cu beneficiarii de mărfuri din import înaintea efectuării importului.

În plan **contabil**, diferențierea priveşte cu precădere modul de evidențiere a cheltuielilor efectuate şi a veniturilor realizate. În cazul operațiunilor pe cont propriu, SCE reflectă în contabilitatea lor atât cheltuielile şi veniturile din comercializarea mărfurilor, cât şi cheltuielile de exploatare de natura cheltuielilor de administrație şi conducere, precum şi orice alte cheltuieli şi venituri generate de derularea exportului şi importului. În cazul operațiunilor în comision, SCE nu reflectă în contabilitatea lor cheltuielile şi veniturile de comercializare a mărfurilor, ci numai cheltuielile proprii de exploatare de natura cheltuielilor de administrație şi conducere şi veniturile proprii sub forma comisioanelor realizate.

5. Organizarea şi conducerea contabilității societăților de comerț exterior

5.1. Sistemul de contabilitate al societăților de comerț exterior

5.1.1. Definirea şi izvoarele sistemului de contabilitate

În literatura de specialitate se utilizează frecvent noțiunea de sistem contabil fără a i se da însă o definiție explicită. Potrivit punctului de vedere exprimat de autorii manualului „Bazele contabilității" apărut în Editura Didactică şi Pedagogică în anul 1995, sistemul contabil ar fi unul şi acelaşi lucru cu forma de contabilitate. În acest sens autorii afirmă că „în contabilitatea țărilor apusene, noțiunea de formă de contabilitate este înlocuită prin cea de sistem contabil".

Scanned with OKEN Scanner

Nici în lucrarea „Sistemul contabil al întreprinderii", pregătită și editată sub patronajul direct al Ministerului Economiei, Finanțelor și Bugetului din Franța de către Ordinul Experților Contabili/1992, nu este definit explicit sistemul contabil. Din partea introductivă a lucrării, și în continuare din cuprinsul său, se desprind două componente ale sistemului contabil:

- una, care vizează latura teoretică, în principal **regulile generale** și anume: obiectivele, condițiile și modalitățile de definire a unui sistem contabil național; cadrul contabil general (obiectivele contabilității și convențiile contabile; metodele de evaluare; documentele de sinteză (definire, reguli de stabilire, modele);
- cealaltă, care vizează latura aplicativă, în principal **regulile și instrumentele de aplicare**: planul de conturi general, regulile de funcționare a conturilor, principiile și metodologia contabilă a operațiunilor, conturile consolidate.

Așa cum este prezentat sistemul contabil în lucrarea menționată, rezultă că acestuia i se atribuie atât un înțeles „macro" (național), cât și un înțeles „micro" (de întreprindere).

Într-adevăr, privit în corelație cu sursele legislative și cu evoluțiile doctrinale ale contabilității pe plan național și internațional, sistemul contabil se diferențiază de la o țară la alta, îmbrăcând forma de **sisteme contabile naționale**. Pe de altă parte, în fiecare economie, particularități organizatorice, economice, financiare sau de altă natură ale activităților ce se desfășoară în diferite domenii de activitate conduc la adaptări corespunzătoare ale sistemului contabil național. Ajungem astfel, de la sistemul contabil național, aplicabil tuturor unităților patrimoniale dintr-o economie, la **sistemul contabil aplicabil întreprinderilor** dintr-o ramură sau subramură de activitate.

Luând în considerare cele menționate și concluziile rezultate din lucrările de specialitate din țară, **sistemul contabil reprezintă, în opinia noastră, ansamblul principiilor, normelor, regulilor, instrumentelor, procedeelor și tehnicilor specifice asigurării informațiilor necesare conducerii întreprinderii și utilizatorilor externi**.

Sistemul contabil aplicat în economia noastră, începând din anul 1994, este ancorat la cerințele economiei de piață. El este elaborat în concordanță cu legislația țării noastre în vigoare la finele anului 1993, precum și cu prevederile Directivei a IV-a a Comunității Economice Europene și Standardelor de contabilitate internaționale.

Principalele acte normative care stau la baza funcționării actualului sistem de contabilitate sunt: Legea contabilității nr. 82/1991, Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, Planul de conturi general și Normele de utilizare a conturilor aprobate prin H.G. 704/14.12.1993.

Desigur că sistemul contabil elaborat va suferi modificări și adaptări în viitor în sensul perfecționării lui. Avem în vedere atât întregul sistem legislativ economico-financiar în curs de elaborare, care va aduce corecturi actualului sistem contabil în planul conținutului și calculației indicatorilor economico-financiari, metodologiilor de contabilizare, formei și conținutului situațiilor financiare anuale, cât și acumulările cantitative și calitative în planul doctrinei contabile. În fapt, în cel de-al doilea caz, avem în vedere sursele profesionale ale sistemului contabil sub forma reglementărilor și/sau recomandărilor elaborate de organe sau organisme interne și internaționale: Direcția Generală Legislație Contabilă din Ministerul Finanțelor, Consiliul Consultativ al Contabilității, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, Asociația Generală a Economiștilor din România, Asociația

Scanned with OKEN Scanner

Contabililor din România, Comisia de Specialitate a Comunității Europene și Comisia Internațională a Standardelor Contabile (IASC), precum și ale doctrinei contabile din literatura și presa de specialitate.

5.1.2. Trăsăturile sistemului de contabilitate

Din punct de vedere teoretic și metodologic, noul sistem contabil se fundamentează pe principiile și regulile contabile general admise, elaborate în cadrul procesului de normalizare a contabilității. Privit sub acest aspect, el se caracterizează prin următoarele trăsături*:

1. Organizarea contabilității în dublu circuit (conceptul dualist) în vederea asigurării transparenței informațiilor contabile potrivit destinației lor: pentru întreprindere, respectiv pentru întreprindere și terți. Celor două circuite ale contabilității le corespund: contabilitatea financiară (circuitul unu) și contabilitatea de gestiune (circuitul doi).

Contabilitatea financiară, denumită și contabilitate generală, are ca obiect circuitul patrimonial al întreprinderii luat în totalitatea și structuralitatea sa ca entitate gestionară. Scopul său este acela de a determina periodic, de regulă la încheierea exercițiului financiar, situația patrimonială, rezultatul global al exercițiului și situația financiară a întreprinderii. În acest sens, contabilitatea financiară asigură și gestionează informațiile necesare completării bilanțului contabil, contului de profit și pierdere și anexei la bilanț.

Informațiile furnizate de contabilitatea financiară sunt utilizate atât pentru necesitățile proprii ale întreprinderii, cât și în relațiile sale cu terții: asociați sau acționari, clienți, furnizori, bănci, organe fiscale și alte persoane fizice și juridice. Pentru asigurarea transparenței informațiilor, întreprinderile sunt obligate, potrivit legii, să dea publicității bilanțul contabil într-o formă simplificată.

De reținut că, pentru realizarea obiectului său, contabilitatea financiară are la bază norme unitare de organizare și conducere, aplicabile tuturor unităților economice prevăzute în Legea contabilității și Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilității.

Contabilitatea de gestiune, denumită și contabilitate internă sau contabilitate managerială, are ca obiect calculul și analiza costurilor, rezultatelor și rentabilității produselor, lucrărilor și serviciilor, întocmirea bugetelor de venituri și cheltuieli pe feluri de activități sau alte structuri specifice întreprinderii, urmărirea și controlul executării acestora. Scopul său este ca, pe baza datelor calculate, să asigure fundamentarea deciziilor privind gestiunea întreprinderii. Ca urmare, informațiile furnizate sunt utilizate numai în interiorul întreprinderii, au caracter confidențial și țin de strategia și tactica adoptată de întreprindere.

Față de contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune nu are la bază norme unitare, dar este obligatorie. Modul său de organizare este la latitudinea fiecărei întreprinderi, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia.

---

* Problematica acestui paragraf a fost inspirată din următoarele surse:

1. N. Feleagă, I. Ionașcu – Contabilitate financiară, Ed. Economică, 1993, vol. 1.
2. N. Feleagă, I. Ionașcu – Tratat de Contabilitate financiară, Ed. Economică, 1998, vol. 1.
3. M. Ristea – Contabilitatea societăților comerciale, Ed. CECCAR, 1995, vol. 1.
4. Ordinul Experților Contabili din Franța – Sistemul contabil al întreprinderii, propus pentru țările Europei de Est, 1992.
5. M.F. – Sistemul Contabil al Agenților Economici, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

2. Formularea judecăților contabile pe baza principiilor general admise, generate de teoria și practica contabilă.

Studiul acestor principii relevă diversitatea lor, interdependența lor și rolul pe care-l au în conceptualizarea contabilității. De fapt, ele formează ceea ce literatura de specialitate definește „cadrul conceptual al contabilității".

Din ansamblul principiilor contabile, Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilității reține pentru unitățile economice din România pe următoarele șase:

a) principiul prudenței, potrivit căruia nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior.

Principiul prudenței este legat organic de evaluarea patrimonială și operează la sfârșitul fiecărui exercițiu când se compară valoarea contabilă (valoarea de intrare) cu valoarea actuală (de utilitate), reținându-se pentru înregistrare doar minusurile de valoare pentru elemente de activ (valoarea contabilă > valoarea de inventar) și plusurile de valoare pentru elementele patrimoniale de pasiv (valoarea contabilă < valoarea de inventar).

b) principiul permanenței metodelor. Constă în continuitatea aplicării regulilor și normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Sigur că, în decursul activității întreprinderilor, intervin o serie de factori de influență care conduc la necesitatea schimbării unor metode practicate (modificări de legislație fiscală, restructurarea întreprinderii etc.). În alte cazuri, schimbarea metodelor poate fi generată de căutarea unei mai bune imagini a realității economice. În astfel de situații, schimbarea unor metode este posibilă, dar aceasta trebuie să facă obiectul unor informații în anexa la bilanț în care să se explice și consecințele schimbării metodelor. Ca exemple putem menționa: schimbarea metodelor de calcul al amortizării, de evaluare a materialelor ieșite din gestiune etc.;

c) principiul continuității activității. Potrivit acestuia, se presupune că unitatea patrimonială își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichiditate sau de reducere sensibilă a activității.

Starea de continuitate sau noncontinuitate are multiple consecințe:

- asupra metodelor de evaluare: în situații de stare de continuitate, evaluarea patrimonială și determinarea rezultatelor se fac ținând cont de valoarea actuală; în situația de stare de noncontinuitate se recurge la alte valori de utilitate (valori lichidative);
- asupra unor practici contabile: decuparea vieții întreprinderii în exerciții financiare, etalarea unor cheltuieli asupra mai multor exerciții financiare etc.;
- asupra altor principii: independența exercițiilor, permanența metodelor etc.;

d) principiul independenței exercițiului. Presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității unității patrimoniale pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

În mod normal, exercițiul contabil are o durată de un an. Fac excepție cazurile referitoare la începutul, sfârșitul activității, fuziune sau dizolvare, când durata exercițiului contabil poate fi mai mică de un an.

Scanned with OKEN Scanner

Ca şi în cazul precedent, aplicarea principiului independenței exercițiului are o serie de consecințe, între care: practicarea unei contabilități de angajamente, utilizarea conturilor de regularizare, necesitatea calculării amortizării şi provizioanelor la sfârşitul fiecărui exercițiu etc.;

e) principiul intangibilității bilanțului de deschidere a unui exercițiu care trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent. În esență, principiul presupune interzicerea imputării efectelor schimbărilor de metode sau ale corectării unor erori asupra capitalurilor proprii cu care unitatea patrimonială îşi începe un nou exercițiu financiar. Aceste efecte trebuie să fie transparente în documentele de sinteză ale exercițiului încheiat;

f) principiul necompensării. Potrivit acestuia, elementele de activ şi de pasiv trebuie să fie evaluate şi înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ şi cele de pasiv ale bilanțului (exemplu: necompensarea creanțelor cu datoriile față de acelaşi terț) şi între veniturile şi cheltuielile din contul de rezultate (exemplu: necompensarea plusurilor de valoare cu minusurile de valoare din diferențe de curs valutar, din diferențe de conversie etc.).

3. Evaluarea patrimonială pe bază de principii comune, adoptate pe plan internațional, asigurându-se pe această cale una din condițiile descrierii imaginii fidele a patrimoniului. În acest sens, Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilității prevede următoarele principii de evaluare a elementelor patrimoniale: a) principiul valorii de intrare; b) principiul valorii curente; c) principiul prudenței.

a) principiul valorii de intrare sau al valorii contabile

Se întemeiază pe costul de origine sau de intrare. Acesta se stabileşte la **intrarea în patrimoniu** în funcție de sursele de intrare a bunurilor şi se identifică cu: **costul de achiziție** pentru bunurile procurate cu titlu oneros (preț de cumpărare + taxele nerecuperabile + cheltuielile de transport-aprovizionare + cheltuielile accesorii), **costul de producție** pentru bunurile provenite din producție proprie (cost achiziție materii prime + celelalte cheltuieli directe + cota de cheltuieli indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricarea acestora), **valoarea de utilitate** pentru bunurile intrate prin aport în natură, obținute cu titlu gratuit sau prin donație. Ea se stabileşte în funcție de prețul pieței, utilitatea bunului pentru întreprindere, starea şi amplasarea sa.

Pentru alte elemente patrimoniale, în evaluarea la intrare intervin unele particularități. Astfel, pentru titlurile de valoare (de participare, imobilizate, de plasament) costul de achiziție este egal cu prețul de cumpărare la care au fost dobândite. Cheltuielile fiscale şi cele accesorii se exclud, ele fiind înscrise direct în cheltuielile exercițiului. Creanțele şi datoriile se evaluează la valoarea nominală egală cu suma de lichidități ce se vor încasa sau plăti în schimbul lor.

Pentru elementele patrimoniale exprimate în **monedă străină**, valoarea contabilă în valută se converteşte în lei la cursul zilei la care a avut loc intrarea. De exemplu, pentru creanțele externe se ia în calcul valuta facturată şi cursul de schimb de la data facturării, pentru angajamentele externe se ia în calcul valuta facturată şi cursul de schimb de la data plății facturii sau, după caz, de la data primirii bunurilor.

La ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scot din gestiune la **valoarea de intrare** (valoarea contabilă). Calculul valorii de intrare pentru bunurile ieşite sau date în consum se face în mod diferit, după cum bunurile respective sunt identificabile sau confundabile (fungibile).

Scanned with OKEN Scanner

Pentru bunurile **identificabile** nu se ridică nici o problemă, valoarea de intrare fiind cunoscută pentru fiecare caz în parte. În schimb, pentru bunurile **confundabile**, de natura stocurilor sau a titlurilor de valoare, normele legale prevăd posibilitatea calculării valorii de intrare după una din următoarele metode: „cost mediu ponderat" (C.M.P.) calculat fie după fiecare operațiune de intrare, fie lunar; „primul intrat – primul ieșit" (FIFO), „ultimul intrat – primul ieșit" (LIFO), sau „prețul standard".

De reținut că aplicarea uneia sau alteia dintre metodele de evaluare a ieșirilor are implicații directe asupra nivelului cheltuielilor, rezultatelor financiare și impozitului pe profit. În principiu, aplicarea unei metode care conduce la cheltuieli mai mari la ieșirea din gestiune față de cele efectuate la intrarea în gestiune duce la creșterea cheltuielilor exercițiului curent, micșorarea rezultatelor financiare și a impozitului pe profit. Și invers, cheltuielile mai mici la ieșire majorează rezultatul financiar și impozitul pe profit. De aceea se apreciază că evaluarea la ieșire este o problemă care depinde de complexitatea structurii sortimentale, de rentabilitate și fiscalitate, iar decizia cu privire la aplicarea uneia sau alteia dintre metode aparține, în orice caz, fiecărui agent economic.

În ceea ce privește elementele patrimoniale exprimate în **monedă străină**, se aplică, de regulă, același principiu. De exemplu, creanțele externe încasate se scot din activ la valoarea de intrare (valuta facturată x cursul de schimb de la facturare). În practică, însă, pot fi adoptate și alte metode de evaluare, folosind, de exemplu, cursul de schimb al zilei, cu implicațiile corespunzătoare în planul metodologic și al muncii de evidență. În alte cazuri, de exemplu cel al **disponibilităților în devize**, evaluarea se face, de regulă, la cursul zilei.

b) principiul valorii curente, denumită, după modul de calcul al valorii, valoare actuală, valoare de utilitate sau valoare de inventar.

Așa cum s-a arătat, valoarea curentă corespunde valorii de utilitate actuale și se stabilește la încheierea exercițiului financiar în funcție de prețul pieței, utilitatea bunului pentru întreprindere, starea și amplasarea sa.

În cazul elementelor patrimoniale exprimate în **monedă străină**, valoarea de inventar se stabilește în funcție de cursul de schimb de la data inventarierii (încheierii exercițiului financiar). Acest fapt conduce la calculul unor diferențe dintre valoarea de intrare și valoarea de inventar care se reflectă în contabilitate, în principiu, ca diferențe de curs valutar, dar în mod nuanțat: ca cheltuieli sau venituri financiare pentru disponibiliăți, ca diferențe de conversie (câștiguri sau pierderi latente) pentru creanțe și angajamente externe.

În general, pentru creanțe și angajamente, normele legale prevăd că valoarea de inventar (de utilitate) se stabilește în funcție de valoarea probabilă de încasat, respectiv de plată. Nefăcându-se nici o referire cu privire la stabilirea valorii probabile de încasat sau de plată, aprecierea în cauză revine fiecărui agent economic, în funcție de informațiile deținute, în special cu privire la situația financiară a clienților.

c) principiul prudenței. Se aplică, așa cum s-a arătat, la încheierea exercițiului financiar când elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv, valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Precizarea făcută are un dublu sens:

- primul, stabilirea diferențelor constatate la inventar între soldurile faptice și cele scriptice, aducându-se, după regularizare, soldurile scriptice la nivelul celor faptice la valoarea contabilă;

Scanned with OKEN Scanner

- al doilea, stabilirea diferențelor între soldurile faptice exprimate în valoare contabilă și în valoare de inventar și înregistrarea în contabilitate, după caz: a minusurilor de valoare pentru elementele de activ (valoarea contabilă mai mare) ca amortizare sau ca provizion, după cum deprecierile sunt ireversibile sau reversibile; a plusurilor de valoare pentru elementele de pasiv (valoarea contabilă mai mică). Cazurile inverse nu se contabilizează.

În cazul elementelor patrimoniale exprimate în **monede străine**, principiul prudenței ia în considerare **pierderile probabile din diferențele nefavorabile de curs valutar**. Astfel, potrivit art. 83 din Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilității și a Ordinului ministrului finanțelor nr. 1670/1977, la închiderea fiecărui exercițiu financiar, atât pentru creanțele, cât și pentru datoriile în valută, se calculează diferențe de curs valutar. Diferențele respective, denumite diferențe de conversie, pot fi pozitive (diferențe de conversie – pasiv) și exprimă câștiguri latente, sau negative (diferențe de conversie – activ) și exprimă pierderi latente. Concomitent cu contabilizarea diferențelor de conversie, în cazul diferențelor de conversie – activ se constituie provizioane pentru pierderi din schimb valutar, dar deductibilitatea fiscală a acestora se face la nivelul pierderii nete (diferențele de conversie – activ minus diferențele de conversie – pasiv).

Pentru celelalte elemente patrimoniale în valută, diferențele de curs valutar se reflectă ca cheltuieli sau ca venituri financiare, după caz, participând la formarea rezultatului exercițiului curent.

Remarcă Pierderile sau câștigurile latente din diferențe de curs valutar se calculează din considerente conceptuale ale contabilității, de informare și conducere a activității, de apreciere a probabilităților de câștig sau pierdere determinate de fluctuațiile de curs valutar și, ca urmare, stabilirea unei strategii de viitor cu privire la zonele sau piețele de comercializare a mărfurilor, inclusiv a valutelor în care se decontează tranzacțiile.

4. Alte trăsături ale sistemului de contabilitate. De la început precizăm că încadrarea celorlalte trăsături într-o categorie definită ca mai sus poate să conducă la concluzia că acestea ar fi mai puțin importante sau nerelevante în comparație cu celelalte trăsături. Ar fi o concluzie eronată, în discordanță cu realitatea. Restrângerea are în vedere doar rațiuni de sistematizare și sintetizare, ținând seamă de întinderea problematicii lor.

a) Structurarea patrimoniului în acord cu noul sistem de finanțare, creditare și decontare, generată de diversitatea formelor de proprietate și mecanismele economiei de piață. În noile condiții, generalizarea și sintetizarea elementelor patrimoniale se fac în funcție de criteriul lichidității în activ (ordinea inversei lichidității) și de criteriul exigibilității în pasiv (ordinea inversei lichidității). Acest principiu se aplică în toate țările Europei continentale. În S.U.A. ordonarea elementelor patrimoniale se face după principiul lichidității descrescânde în activ și al exigibilității descrescânde în pasiv, fapt care pune în evidență unul dintre aspectele care diferențiază sistemul contabil de la o țară la alta și nu numai.

În altă ordine de idei, trebuie subliniat că în structura patrimoniului întreprinderii apar categorii noi, cum sunt: active imobilizate (necorporale, corporale și financiare), active circulante sub forma titlurilor de plasament, prime privind rambursarea obligațiunilor, capitaluri proprii (capital social, alte capitaluri proprii), datorii, diferențe de conversie ș.a.

Luând în considerare criteriul de ordonare în bilanț, constatăm că elementele patrimoniale cu același conținut sunt ordonate în mod diferit. De exemplu, împrumuturile și datoriile pe termen lung și mediu sunt asimilate capitalurilor permanente (au durata de

Scanned with OKEN Scanner

folosire mai mare de un an) în timp ce împrumuturile şi datoriile pe termen scurt sunt considerate datorii obişnuite; creanțele din titlurile de participare sunt imobilizări financiare, iar titlurile de plasament sunt active circulante.

b) Flexibilitatea în normalizarea contabilității şi „deschiderea către realizările altor țări sau organisme internaționale".

Noțiunea de „normalizare a contabilității" include în conținutul său atât normarea, adică procesul prin care sunt elaborate norme contabile, cât şi terminologia şi regulile comune ale contabilității. Flexibilitatea normării trebuie înțeleasă în sensul maleabilității sale care permite întreprinderilor să utilizeze metode şi procedee proprii care corespund cel mai bine intereselor lor şi acționarilor, cu condiția ca ele să fie adoptate în acord cu normele generale elaborate. Pe de altă parte, în economia de piață nu sunt ignorate, ci, din contră, sunt studiate experiențele altor țări şi organisme internaționale şi, în măsura în care acestea corespund cerințelor şi exigențelor, sunt luate în considerare şi aplicate, prin norme sau prin recomandări, după caz.

c) Subordonarea sistemului de conturi finalității contabilității financiare. Este o trăsătură importantă, care deplasează centrul atenției de la informațiile potențiale, furnizate prin sistemul conturilor, la informațiile generalizate şi sintetizate în documentele de sinteză (bilanțul contabil) în calitatea lor de informare a terților şi de dezvoltare a analizelor financiare necesare conducerii întreprinderilor. De altfel şi gruparea conturilor în planul de conturi general este făcută în spiritul acestei trăsături.

d) Selectivitatea informațiilor. Este o trăsătură care ține de importanța acordată diferitelor caracteristici ale informației contabile. În fapt, este răspunsul la întrebările: Toate informațiile sunt eficiente pentru munca de conducere? Cu ce cost se obțin informațiile? Răspunsul ar fi următorul: contabilitatea să furnizeze numai informații relevante în luarea deciziilor; informațiile furnizate să redea realitatea şi să fie obținute cu cost inferior avantajelor procurării acestora.

5.1.3. Structura sistemului de contabilitate

Definit ca ansamblu de principii, norme, reguli, instrumente, procedee şi tehnici specifice care stau la baza funcționării contabilității, sistemul contabil pune în evidență două componente cu meniri bine definite.

Prima componentă aparține domeniului conceptul. Ea cuprinde principiile, normele, regulile, metodele şi procedeele aplicabile contabilității. Cea mai mare parte a lor se regăseşte în trăsăturile sistemului de contabilitate referitoare la conceptul de organizare a ei (contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune), principiile fundamentale ce guvernează judecățile contabile, regulile de evaluare patrimonială. O altă parte se regăseşte sub forma metodelor şi procedurilor utilizate în contabilitate, cum ar fi: metodele de calcul al amortizării, utilizarea unei contabilități de angajamente etc.

A doua componentă a sistemului de contabilitate aparține domeniului de aplicare şi cuprinde instrumentele utilizate, şi anume: planul de conturi general, registrele contabile şi formularele privind activitatea financiar-contabilă, bilanțul contabil.

1. Planul de conturi general (P.C.G.) cuprinde conturile necesare înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare, precum şi conținutul şi funcția fiecărui cont.

Fiind destinat tuturor unităților patrimoniale care desfăşoară activități economice, PCG nu poate să redea decât elementele generice ale acestora. În consecință, aşa cum prevede şi

Scanned with OKEN Scanner

Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, apare necesitatea elaborării de planuri de conturi specifice ramurilor şi sectoarelor de activitate, deci şi comerțului exterior.

Cu privire la PCG se impun câteva remarci, importante atât pentru teoria, cât şi pentru practica contabilă:

Prima remarcă. Conturile sunt simbolizate după sistemul zecimal. Ele sunt ordonate în clase de conturi, simbolizate cu o cifră, grupe de conturi, simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre şi de gradul II cu patru cifre.

A doua remarcă. Conturile din clasele de la 1 la 7 sunt obligatorii. Cele din clasele 8 şi 9, precum şi dezvoltarea în analitic a conturilor sintetice pot fi adaptate şi completate de fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității şi necesitățile proprii.

A treia remarcă. Conturile din clasele de la 1 la 8 privesc operațiunile relative la contabilitatea financiară, iar cele din clasa a 9-a contabilitatea de gestiune.

La rândul lor, clasele de conturi privind contabilitatea financiară se grupează, după menirea lor, în 3 categorii:

- **conturi relative la bilanț** (stau la baza întocmirii bilanțului) care cuprind clasele de la 1 la 5: conturile de capitaluri, de active imobilizate, de stocuri şi producție în curs de execuție, de terți, de trezorerie;
- **conturi externe de gestiune** (stau la baza întocmirii Contului de Profit şi Pierdere) care au menirea de a înregistra operațiunile generatoare de cheltuieli şi de venituri, justificând originea rezultatului. Se cuprind în această categorie clasele 6 şi 7: conturile de cheltuieli, respectiv, de venituri;
- **conturi speciale**, clasa a 8-a, create pentru a înregistra drepturile şi obligațiile susceptibile să modifice mărimea sau consistența patrimoniului întreprinderii, precum şi alte valori extrapatrimoniale.

În ceea ce priveşte conturile privind contabilitatea de gestiune (clasa a 9-a), acestea nu fac obiectul normării, fiecare întreprindere putând să-şi adapteze structura conturilor conform propriilor necesități de informare.

A patra remarcă. Terminația simbolului conturilor are anumite semnificații. Astfel, terminațiile de la 0 la 8 indică cazurile unitare de funcționare a conturilor (de activ sau de pasiv), în timp ce terminația 9 indică excepția, cazul opus de funcționare. De exemplu, conturile de la 401 la 408 din grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate" sunt conturi de pasiv, în timp ce contul 409 „Furnizori – debitori", din aceeaşi grupă, este cont de activ.

A cincea remarcă. În planul de conturi sunt stabilite anumite corelații între conturi şi anume:

- corelații între conturile de provizioane (grupele 29, 39, 49, 59) şi cele de cheltuieli şi venituri din provizioane (grupele 68 şi 78);
- corelații între grupele de conturi din clasa a 6-a şi a 7-a. Astfel, grupele de conturi de cheltuieli de la 60 la 65 grupează conturile referitoare la cheltuielile de exploatare (plus contul 681 din grupa 68), iar cele de venituri de la 70 la 75 grupează conturile referitoare la veniturile din exploatare (plus contul 781 din grupa 78); conturile din grupele 66 şi 76 privesc cheltuielile şi veniturile financiare (plus conturile 686 şi 786 din grupele 68 şi 78); conturile din grupele 67 şi 77 privesc cheltuielile şi veniturile excepționale (plus conturile 687 şi 787 din grupele 68 şi 78).

A şasea remarcă. Prin modul de structurare, PCG permite atât întocmirea cu uşurință a documentelor de sinteză, calculul indicatorilor economico-financiari la nivel microeconomic,

Scanned with OKEN Scanner

cât şi trecerea cu uşurinţă de la sistemul contabil simplificat aplicabil întreprinderilor mici şi mijlocii la sistemul de bază aplicat întreprinderilor mari.

2. Registrele contabile şi formularele privind activitatea financiar-contabilă

Registrele contabile sunt obligatorii pentru unităţile patrimoniale, fiind compuse din: registrul-jurnal, registrul-inventar şi cartea mare.

Registrul-jurnal este documentul în care se înregistrează prin articole contabile, în mod cronologic, operaţiunile patrimoniale prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate.

Înregistrările în registrul-jurnal se fac zilnic sau lunar, pe baza documentelor primare sau, în cazul operaţiunilor de aceeaşi natură, privind acelaşi loc de activitate, pe bază de documente centralizatoare.

Ca mod de întocmire, registrul-jurnal poate fi prezentat pe sub forma unui registru-jurnal general, fie sub formă de registre auxiliare pentru operaţiuni patrimoniale de aceeaşi natură (aprovizionări, vânzări, trezorerie etc.) al căror total se centralizează periodic în registrul-jurnal general.

Modelul registrului-jurnal se prezintă mai jos:

.....
(Unitatea)

Registrul-jurnal

Nr. pagină...

Nr. crt.	Data înregistrării	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
...	...	...	...	...	...	...	...
De reportat							

Registrul-inventar. Este documentul în care se înregistrează, la sfârşitul anului, toate elementele patrimoniale de activ şi de pasiv grupate în funcţie de natura lor, conform posturilor din bilanţul contabil, inventariate potrivit normelor legale. Elementele patrimoniale înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conţinutul fiecărui post din bilanţul contabil.

Modelul listei de inventar şi al registrului-inventar se prezintă mai jos:

.....
(Unitatea)

Listă de inventariere

Nr. crt.	Obiectul inventarierii	Data efectuării inventarierii	Valoare		Diferenţe	
			Scriptică	Faptică	Plus (5 – 4)	Minus (4 – 5)
1	2	3	4	5	6	7

.....
(Unitatea)

Registrul-jurnal
la data de 31 decembrie...

Nr. pagină ...

Nr. crt.	Recapitulaţia elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferenţe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoare	Cauzele diferenţelor
1	2	3	4	5	6

Scanned with OKEN Scanner

Registrul-cartea mare. Este documentul în care se înscriu lunar, direct sau prin regrupare pe conturi corespondente, înregistrările efectuate în registrul-jurnal, stabilindu-se situația fiecărui cont, respectiv soldul inițial, rulajele debitoare, rulajele creditoare și soldurile finale. Stă la baza întocmirii balanței de verificare și are forme diferite în funcție de forma de înregistrare contabilă utilizată: maestru-șah sau pe jurnale.

Astfel, în cazul utilizării formei de înregistrare maestru-șah, cartea mare are următoarea formă:

CARTEA MARE (ŞAH)* Denumirea contului					Simbol cont	Debit / Credit	Pagina
Nr. din registrul jurnal	Data operațiunii	Suma	Conturi corespondente				

* Pentru fiecare cont sintetic se deschid două registre: unul pentru debitul contului, celălalt pentru creditul contului.

În cazul utilizării formei de înregistrare contabilă pe jurnale, registrul-cartea mare îmbracă următoarea formă:

.....
(Unitatea)

Cartea mare

Contul								
Lunile	Conturi corespondente creditoare					Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	Sold	
	Cont Jurnal	Cont Jurnal	Cont Jurnal	Cont Jurnal	etc.	La 1 ianuarie 199...		Debitor	Creditor
Ianuarie									
Februarie									
Martie									
TOTAL Tr. I									
Aprilie									
etc.									

Formularele privind activitatea financiar-contabilă. Servesc pentru consemnarea operațiunilor economico-financiare efectuate în unitățile patrimoniale. Datele și informațiile cuprinse în aceste documente sunt supuse proceselor de culegere, prelucrare, stocare și transmitere.

Formularele folosite ca documente contabile pot fi tipizate și netipizate. **Formularele tipizate*** sunt comune în activitatea financiar-contabilă și se caracterizează prin prezența în structura lor a două categorii de informații: unele fixe, care au caracter repetitiv și, de regulă,

* Nomenclatorul formularelor comune și normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea lor sunt prezentate în lucrările M.F.: *„Sistemul contabil al agenților economici"*, Ed. Economică, 1994, pag. 177 și *„Norme metodologice pentru întocmirea formularelor comune privind activitatea financiar-contabilă și modelele acestora"*, Ed. Economică, 1998.

Scanned with OKEN Scanner

sunt tipărite, iar altele **variabile**, care nu sunt proprii fiecărei operațiuni efectuate, pentru completarea lor lăsându-se spații goale. Ca exemple menționăm: chitanța, factura, statul de salarii etc.

Formularele netipizate sunt specifice unor ramuri sau domenii de activitate. Se caracterizează prin faptul că nu au conținut, formă sau format prestabilite și imprimate, iar folosirea lor, în multe cazuri, este incidentală. În alte cazuri, însă, pot avea caracter repetitiv și format prestabilit și imprimat. Ca exemple de astfel de formulare utilizate în comerțul exterior menționăm: factura externă pentru uz intern, declarația vamală de import, dispoziția de transfer etc.

3. Bilanțul contabil

Se întocmește anual, precum și în situația fuziunii sau încetării activității. Pentru regiile autonome și societățile comerciale în care statul deține cel puțin 20% din capitalul social, precum și pentru alte persoane juridice, Ministerul Finanțelor poate stabili întocmirea și depunerea bilanțurilor contabile și la alte perioade decât anual.

Ca structură, bilanțul contabil cuprinde: bilanțul, contul de profit și pierdere, anexa și este însoțit de raportul de gestiune.

Ca document de sinteză, **bilanțul** redă situația patrimonială generalizată și sintetizată după criteriul inversei lichidități în activ (de la cele mai puțin lichide către cele lichide) și al inversei exigibilități în pasiv (de la cele mai puțin exigibile către cele exigibile în mod curent), luând ca bază de generalizare omogenitatea activelor și pasivelor.

Contul de **profit și pierdere** cuprinde: cifra de afaceri, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului. Rezultatul exercițiului se defalcă în: rezultatul curent, rezultatul excepțional, rezultatul brut și rezultatul net al exercițiului (rezultatul brut – impozitul pe profit).

Anexa la bilanț completează și explică datele înscrise în bilanț și în contul de profit și pierdere și conține informații cu privire la situația patrimonială și financiară (activele imobilizate, creanțele și datoriile, provizioanele etc.). Prin intermediul ei se realizează, în cea mai mare parte, selectivitatea informației contabile.

În ceea ce privește **raportul de gestiune**, acesta este atașat bilanțului și în cuprinsul său sunt prezentate referirile cu privire la activitatea desfășurată, ca, de exemplu: prezentarea situației patrimoniale și a evoluției ei previzibile, elementele deosebite intervenite în activitatea unității patrimoniale după încheierea exercițiului etc.

5.1.4. Formele de înregistrare contabilă

Privit ca document de finalizare a activității contabile, bilanțul este rezultatul unui **flux de prelucrare** a datelor și documentelor contabile realizat după o anumită tehnică de lucru care, în literatura de specialitate, poartă denumirea de formă de înregistrare contabilă. În completitudinea sa, forma de înregistrare contabilă este definită, în majoritatea lucrărilor de specialitate, ca un **sistem de registre corelate între ele, care servesc pentru înregistrarea cronologică și sistematică, pe bază de documente și după anumite reguli, a tuturor operațiunilor economico-financiare care au loc în cadrul unei întreprinderi pe o anumită perioadă de timp**. Formularele privind activitatea financiar-contabilă (documentele justificative), registrele contabile, balanța conturilor și bilanțul contabil sunt elementele componente ale formei de înregistrare contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Tehnica de prelucrare a datelor şi documentelor contabile şi structura registrelor folosite pentru redarea înregistrărilor cronologice şi sistematice au condus, în timp, la apariţia şi perfecţionarea diferitelor forme de înregistrare contabilă. Toate, însă, folosesc aceleaşi genuri de registre şi anume: registrul-jurnal, registrul-inventar, registrul-cartea mare şi balanţa conturilor.

În prezent, în cadrul noului sistem de contabilitate, Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilităţii prevede posibilitatea folosirii următoarelor forme de înregistrare contabilă: maestru-şah, pe jurnale, jurnal-cartea mare, alte forme de înregistrare contabilă.

a) Forma de înregistrare contabilă maestru-şah sau pe conturi corespondente

Denumirea ei provine de la faptul că registrul-cartea mare se întocmeşte lunar, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, cu dezvoltarea fiecărei sume înregistrate pe conturi corespondente creditoare, respectiv debitoare. Registrul-cartea mare este cunoscut în aceeaşi formă de înregistrare contabilă sub denumirea de „fişe sintetice şah" (cu conturi corespondente).

Pentru realizarea contabilităţii analitice în această formă de înregistrare contabilă, se utilizează **registre auxiliare** cu structuri diferite în raport cu metodele folosite pentru evidenţa elementelor patrimoniale sau a proceselor reflectate. De exemplu, pentru evidenţa stocurilor de materii şi materiale se utilizează fişe de cont analitic pentru valori materiale, pentru evidenţa relaţiilor cu terţii se utilizează fişe de cont analitic pentru operaţiuni diverse etc.

Deci, registrele principale utilizate în cadrul formei de înregistrare contabilă maestru-şah sunt: **jurnalul de înregistrare, fişa sintetică-şah, registrele auxiliare pentru evidenţa analitică şi balanţa conturilor.**

Fluxul de înregistrare şi prelucrare a datelor specific acestei forme de înregistrare contabilă este următorul: documentele (primare sau centralizatoare) se înregistrează cronologic în registrul-jurnal; din acesta datele se înregistrează sistematic în contabilitatea sintetică (fişele sintetice-şah) şi analitică (registrele auxiliare); în continuare, pentru verificarea şi centralizarea datelor, pe baza registrelor auxiliare şi a fişelor sintetice-şah, se întocmesc balanţele de verificare analitice şi balanţa sintetică, iar la încheierea exerciţiului bilanţul contabil.

Fluxul de prelucrare a datelor în forma de înregistrare contabilă maestru-şah este redat în schema din pagina următoare.

b) Forma de înregistrare contabilă pe jurnale

Este denumită astfel, deoarece jurnalele constituie formularele de bază care servesc pentru înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiunilor economico-financiare în creditul conturilor dezvoltat pe conturi corespondente debitoare. Deci, creditul fiecărui cont, sau mai multor conturi, se regăseşte într-un singur jurnal, pe când debitul se găseşte în diverse jurnale. Centralizarea debitului se face numai la sfârşitul lunii în cartea mare.

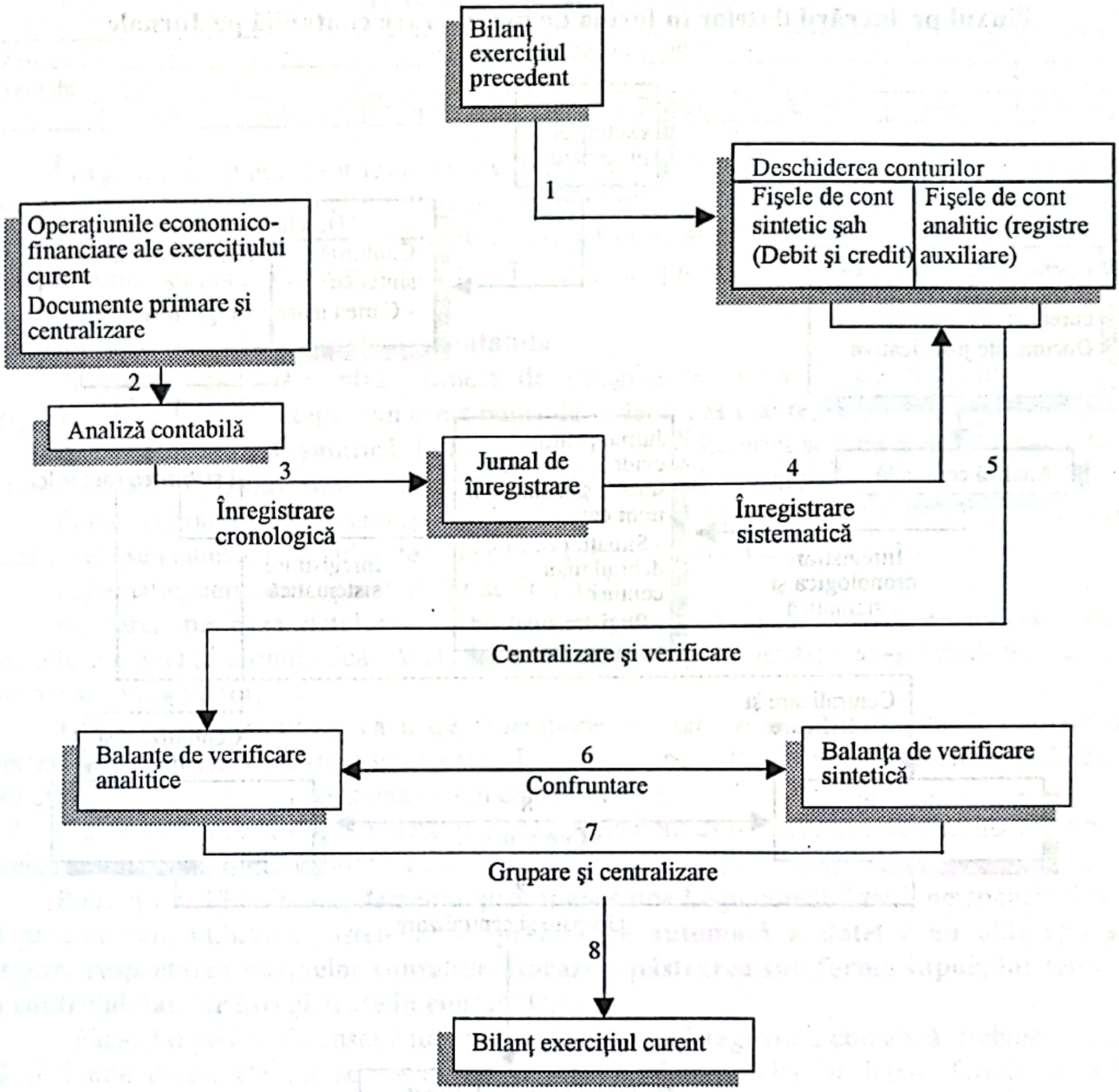
Cartea mare se utilizează pentru stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor pe conturile sintetice din planul de conturi.

Pentru realizarea contabilităţii analitice în forma de înregistrare contabilă pe jurnale se utilizează **fie direct jurnalele** (pentru unele conturi), fie **registre auxiliare** specifice formei maestru-şah.

Rezultă că, în această formă de înregistrare, se utilizează următoarele registre principale: **jurnalele**, deschise pentru creditul conturilor, **situaţiile** pentru debitul unor conturi, **registrele auxiliare** pentru evidenţa analitică a unor conturi, **balanţa conturilor** şi **cartea mare**.

Scanned with OKEN Scanner

Fluxul prelucrării datelor în forma de înregistrare contabilă maestru-șah

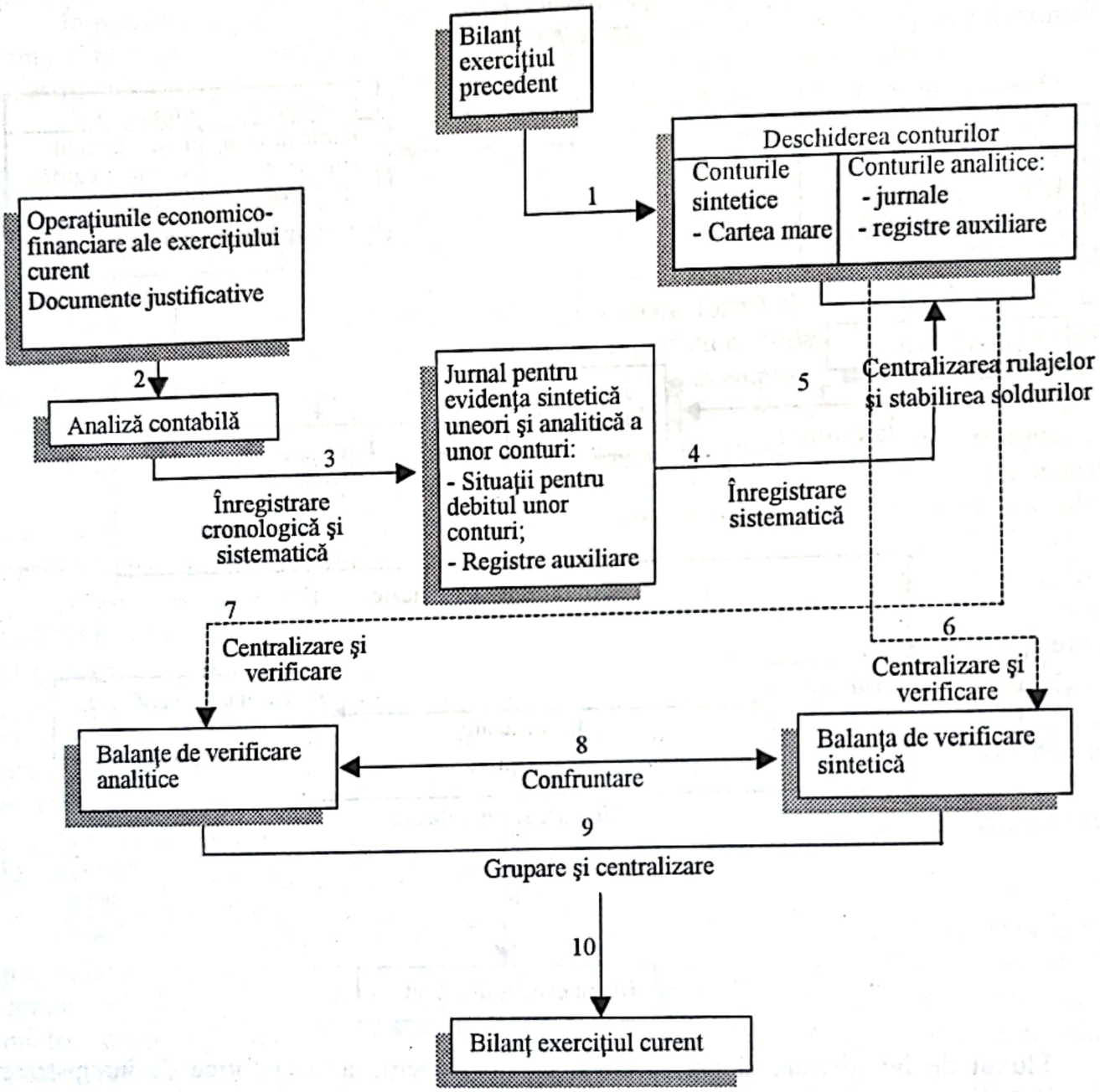


Fluxul de înregistrare și prelucrare a datelor specific acestei forme de înregistrare contabilă îmbracă următoarea formă: documentele justificative după prelucrare, verificare și contare se înregistrează cronologic și sistematic în jurnalele pentru evidența sintetică a creditului conturilor, iar pentru evidența analitică fie în jurnale, fie în registre auxiliare comune celorlalte forme de înregistrare contabilă; pentru anumite conturi, pentru înregistrarea în debitul lor se utilizează situații de debit (de exemplu, pentru contul „Casa", pentru contul „Conturi la bănci în lei" etc.) și pe baza datelor din jurnale la sfârșitul lunii se întocmește cartea mare astfel: rulajul creditor se preia din coloana de credit a fiecărui jurnal, iar rulajul debitor se determină prin totalizarea sumelor preluate din coloanele de conturi corespondente ale jurnalelor; în continuare se întocmește balanța de verificare și apoi bilanțul contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Fluxul de prelucrare a datelor se prezintă schematic ca în schema de mai jos:

Fluxul prelucrării datelor în forma de înregistrare contabilă pe Jurnale



c) Forma de înregistrare contabilă jurnal-cartea mare

Are un domeniu restrâns de aplicare. Ea se utilizează în special în întreprinderile mici, cu un volum redus al operațiunilor economico-financiare.

Registrul definitoriu al acestei forme de înregistrare contabilă este „jurnalul-cartea mare", care concentrează atât jurnalul de înregistrare, cât și fișa sintetică-șah din forma de înregistrare maestru-șah.

Modelul registrului jurnal-cartea mare se prezintă astfel:

JURNAL – CARTEA MARE

Articolul contabil	Denumirea conturilor							
	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit

Înregistrările în acest formular se fac în mod cronologic şi sistematic, în tot cursul lunii, direct pe baza documentelor justificative. Contabilitatea analitică se realizează cu ajutorul registrelor auxiliare utilizate în celelalte forme de înregistrare contabilă, în special maestru-şah. În concluzie, registrele principale folosite sunt: jurnal-cartea mare, registre auxiliare, balanța conturilor.

a) Alte forme de înregistrare contabilă

În această categorie intră formele de înregistrare contabilă adoptate în condițiile respectării Legii contabilității. Din acest punct de vedere, cea mai reprezentativă este forma de înregistrare contabilă **informatică**. În fond, această formă de înregistrare reprezintă o adaptare a formelor de înregistrare contabilă prin folosirea tehnicii electronice de calcul.

Fluxul contabil de prelucrare a datelor are, la intrare în calculator, formula contabilă pe baza căreia se clădeşte întregul sistem de stocare şi prelucrare a datelor.

Schematic, derularea operațiunilor se face astfel:

•editarea pe baza datelor introduse în calculator a jurnalului de înregistrare care constituie evidența cronologică. Acelaşi jurnal serveşte şi la verificarea şi validarea datelor introduse în calculator;

•editarea registrului-cartea mare, operațiune obligatorie sau facultativă, în funcție de decizia utilizatorului de sistem informatic. Dacă se reține varianta facultativă, registrele sunt editate selectiv, la cererea consumatorului de informație;

•în mod obligatoriu sunt editate lunar balanțele conturilor care, în cele mai multe cazuri, preiau şi funcția registrelor cartea mare.

Potrivit art. 122 din Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilității, persoanele fizice şi juridice care utilizează sistemele de **prelucrare automată a datelor au obligația să asigure respectarea normelor contabile, stocarea, păstrarea sub forma suporților tehnici şi controlul datelor înregistrate în contabilitate**.

Făcând o privire de ansamblu asupra formelor de înregistrare contabilă, trebuie reținut că nici una dintre ele nu se regăseşte în practica întreprinderilor într-o formă unitară. Trăsăturilor esențiale ale fiecărei forme de înregistrare contabilă li se alătură, în aproape toate cazurile, o serie de trăsături auxiliare care le particularizează. **În cele mai multe cazuri asistăm la o diferențiere a formelor de înregistrare contabilă în funcție de soluțiile adoptate** pentru organizarea şi conducerea contabilității, cum ar fi: conducerea contabilității în partidă dublă sau în partidă simplă, conducerea contabilității în sistem centralizat sau descentralizat, conducerea contabilității în sistemul de bază sau simplificat etc.

Dintre formele de înregistrare contabilă prezentate, SCE aplică, în majoritatea cazurilor, forma de înregistrare contabilă maestru-şah şi cea informatică. SCE cu un volum redus de activitate, în fapt societățile cu răspundere limitată (SRL), pot aplica şi forma de înregistrare contabilă jurnal-cartea mare.

Scanned with OKEN Scanner

5.2. Funcția financiar-contabilă a societăților de comerț exterior și cadrul organizatoric de realizare a ei

Între funcțiile întreprinderii: cercetare-dezvoltare, producție, comercială, financiar-contabilă, de personal, un loc aparte îl ocupă funcția **financiar-contabilă**. Considerată ca funcție generală, după locul său în cadrul funcțiilor întreprinderii, ea rămâne totuși, pentru societățile comerciale, deci și pentru SCE, o funcție complementară funcției comerciale.

În esență, funcția financiar-contabilă integrează activitățile prin care **se asigură obținerea și folosirea rațională a mijloacelor financiare necesare desfășurării activității de ansamblu a întreprinderii, evidența în expresie bănească a fenomenelor economico-financiare ale întreprinderii, precum și modul de realizare a rezultatelor economice**.

Din punct de vedere organizatoric, funcția financiar-contabilă se realizează, în principal, în cadrul compartimentului financiar-contabilitate. Dimensiunile și diviziunile compartimentului menționat sunt determinate de gradul de mărime a societăților comerciale: mari, mijlocii, mici.

În principiu, în structura compartimentului financiar-contabilitate se întâlnesc două diviziuni:

a) Serviciul/biroul financiar, prețuri, analize economice și control financiar intern, care are ca atribuții principale: întocmirea și execuția bugetului de venituri și cheltuieli, efectuarea decontărilor interne și externe, controlul financiar al tuturor documentelor și operațiunilor economico-financiare și analiza activității desfășurate;

b) Serviciul/biroul contabilitate, care are ca atribuții principale realizarea contabilității operațiunilor efectuate, pe secțiuni ale contabilității, inclusiv întocmirea documentelor de sinteză: bilanțul, contul de profit și pierdere, anexa la bilanț și raportul de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul II

CONTABILITATEA EXPORTULUI DE MĂRFURI

1. Structuri privind exportul de mărfuri

Definită relativ simplu, ca totalitatea operațiunilor comerciale prin care o parte din mărfurile produse sau prelucrare într-o țară se vând în alte țări, noțiunea de export pare să nu ridice probleme cu privire la reflectarea acestuia în contabilitate. În realitate, operațiunile contabile privind exportul de mărfuri îmbracă forme variate, în funcție de criteriile după care acestea se diferențiază și anume:

- după modalitățile de realizare de către SCE a exportului de mărfuri acesta se împarte în export de mărfuri pe cont propriu și export de mărfuri în comision;
- după termenul de decontare a mărfurilor exportate, distingem: export cu încasare la vedere și export pe credit comercial;
- după modalitățile de decontare cu clienții externi, distingem: export cu decontare prin acreditiv, cu decontare prin incasso – documentar și prin efecte de comerț;
- după condițiile de livrare, care diferențiază nivelul și structura prețului extern, exportul poate fi realizat în condiția FOB, C. and F. (CAF) sau CIF;
- după natura mărfurilor exportate, exportul poate fi cu mărfuri generale sau cu mărfuri complexe;
- după provenienta mărfurilor, exportul poate fi realizat cu mărfuri indigene sau cu mărfuri străine (reexport).

Sigur că aspectele după care se diferențiază metodologiile contabile sunt multiple: de la structura, modul de calcul și evidență a cheltuielilor și veniturilor, a angajamentelor și creanțelor, decontarea acestora și până la calculul rezultatelor financiare. Prezentarea metodologiilor specifice face obiectul fiecărei structuri de export tratată în cuprinsul acestui capitol.

2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu

Exportul de mărfuri pe cont propriu constituie o formă de organizare a modalității indirecte de export în care societățile de comerț exterior (SCE) cumpără mărfuri de la unitățile producătoare și le vând clienților externi pe contul și pe riscul lor. Ca urmare, rezultatele exportului pe cont propriu se reflectă în gestiunea SCE ca profit sau pierdere, după caz.

2.1. Regimul economic-financiar

Principalele probleme cu caracter economico-financiar care influențează modul de organizare şi conducere a contabilității exportului de mărfuri privesc relațiile economice ale SCE, fluxul mărfurilor exportate, relațiile financiare cu partenerii interni şi externi.

Relațiile economice ale SCE. Au ca bază juridică contractele încheiate cu unitățile producătoare, cu unitățile prestatoare de servicii şi cu clienții externi.

Contractele economice încheiate cu **unitățile producătoare** cuprind între elementele esențiale prețul de cumpărare al mărfurilor, negociat într-o anumită condiție de livrare: franco-fabrică, franco-depozit SCE, franco-frontiera română.

În condiția franco-fabrică cheltuielile de circulație până la depozitul SCE şi apoi până la frontiera română sunt suportate de SCE. Atunci când, din considerente de eficientizare a exportului, SCE efectuează operațiuni suplimentare de prelucrare, sortare sau ambalare a mărfurilor ele suportă şi aceste cheltuieli. Dacă însă prețul mărfurilor se negociază în condiția franco-frontiera română, mărfurile fiind livrate la extern direct din depozitele producătorilor, SCE datorează prețul corespunzător acestei condiții de livrare (care include şi cheltuielile de circulație pe parcurs intern până la frontiera română).

Contractele economice încheiate cu **unitățile prestatoare de servicii** sunt, de regulă, contracte-cadru, anuale, care privesc serviciile externe (transport, asigurare etc.) ce urmează să fie prestate pentru toate tipurile de operații de export sau de import de mărfuri şi modul de decontare a serviciilor prestate.

Contractele economice încheiate cu **clienții externi** cuprind între elementele esențiale, ca şi contractele interne, prețul de vânzare al mărfurilor negociat în diferite condiții de livrare, cele mai reprezentative fiind: FOB portul românesc de încărcare, CAF sau CIF portul străin de descărcare*. În funcție de condiția de livrare convenită se diferențiază nivelul şi structura prețului extern. Astfel, în condiția de livrare FOB portul românesc de încărcare prețul extern cuprinde doar prețul mărfii (preț corespunzător valorii internaționale negociate); în condiția de livrare CAF prețul extern cuprinde şi transportul pe parcurs extern, iar în condiția de livrare CIF prețul extern cuprinde, pe lângă prețul mărfii, şi transportul extern şi asigurarea pe parcurs extern. În toate cazurile, la prețurile de mai sus se mai pot adăuga: diverse comisioane (de intermediere, de control al mărfurilor), cote de service, dobânda, dacă vânzarea se face pe credit comercial ş.a.

Rezultă următoarele concluzii:

a) **în condiția de livrare FOB** se delimitează două noțiuni: FOB net, în care prețul extern cuprinde doar prețul mărfii; FOB brut, în care prețul extern cuprinde trei componente: prețul mărfii (FOB net) + serviciile externe (comisioane, cote de service etc.) + dobânda externă;

b) **în condiția de livrare CIF** se delimitează, de asemenea, trei componente ale prețului extern: prețul mărfii (FOB net) + serviciile externe (transport, asigurare, comisioane etc.) + dobânda externă.

---

* Condițiile de livrare identificate prin denumirile FOB, CAF, CIF sunt proprii transporturilor pe apă (maritime şi fluviale). În celelalte modalități de transport: feroviar, rutier, aerian, pentru identificarea condițiilor de livrare se utilizează termenul **franco** urmat de denumirea mijlocului de transport şi a locului de delimitare a responsabilităților cu privire la suportarea cheltuielilor de livrare. De exemplu, la transporturile feroviare, în locul condiției FOB se utilizează termenul **franco froniera țării exportatoare**; la transporturile auto, pentru aceeaşi condiție de livrare se utilizează termenul **franco camion vama de fronieră a țării exportatoare** etc.

Scanned with OKEN Scanner

Structurarea prețului extern pe cele 3 componente este necesară pentru evidențierea veniturilor în contabilitate și anume: valoarea externă FOB net se reflectă ca venituri din vânzarea mărfurilor, valoarea corespunzătoare serviciilor externe se reflectă ca venituri din activități diverse (ambele concurând la formarea cifrei de afaceri), iar dobânda externă se reflectă ca venituri financiare.

Schematic, corelația dintre nivelul și structura prețului extern și condiția de livrare a mărfurilor este reprezentată în tabelul nr. 3.

Corelația dintre nivelul și structura prețului extern și condiția de livrare a mărfurilor

Tabelul nr. 3

Condiția de livrare la export	Nivelul și structura prețului extern			
1. FOB net	Prețul mărfii	–	–	
2. FOB brut	Prețul mărfii	–	–	Comisioane, cote de service, dobândă ș.a.
3. CAF	Prețul mărfii	Transport	–	Comisioane, cote de service, dobândă ș.a.
4. CIF	Prețul mărfii	Transport	Asigurare	Comisioane, cote de service, dobândă ș.a.

Fluxul mărfurilor exportate

Mărfurile achiziționate de la unitățile producătoare cu scopul de a fi comercializate pe piețele externe pot urma diferite trasee cu implicații corespunzătoare în reflectarea contabilă a operațiunilor specifice:

- unitatea producătoare → SCE → client extern;
- unitatea producătoare → SCE → terți (pentru prelucrare, sortare etc.) → SCE → client extern;
- unitatea producătoare → client extern.

Fluxul mărfurilor exportate pune în evidență că ele sunt gestionate în prealabil de SCE, fiind urmărite în contabilitate cu ajutorul conturilor de stocuri: 371 „Mărfuri", dacă sunt gestionate în depozitele SCE; 357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți", dacă sunt lăsate temporar în custodia unităților producătoare, dacă sunt trimise la terți pentru prelucrare, sortare, ambalare etc. sau dacă sunt expediate clienților externi direct din depozitele unităților producătoare. În acest din urmă caz apreciem că ar putea fi utilizat direct contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" întrucât factura pentru livrarea la extern se înregistrează practic concomitent cu factura unității producătoare pentru achiziționarea mărfurilor.

Relațiile financiare ale SCE

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor se face pe fluxul circulației lor, și anume:

– **la cumpărare**, SCE achită unităților producătoare contravaloarea mărfurilor în moneda națională (în lei) din fonduri proprii sau din credite bancare;

– **la livrarea la extern** SCE achită serviciile externe (transport, asigurare, comisioane de intermediere etc.) unităților prestatoare în valută, care se transformă în lei la cursul de schimb al zilei. Diferența dintre cursul de schimb al zilei când are loc plata și cursul de la data primirii facturilor prestatorilor de servicii se calculează după relația:

Scanned with OKEN Scanner

D.c.v. = VP x (CP – CF)
în care:
D.c.v. = Diferența de curs valutar
VP =Valuta plătită
CP = Cursul de schimb la data plății
CF = Cursul de schimb la data facturării serviciilor

Diferența de curs valutar astfel calculată poate fi nefavorabilă, când cursul la plată este mai mare decât cursul de la data facturării serviciilor sau favorabilă, în situația inversă, și se evidențiază pentru fiecare operație de plată ca cheltuială sau venit financiar în conturile 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar", respectiv 765 „Venituri din diferențe de curs valutar".

De reținut că serviciile menționate incluse în prețul extern se decontează, de regulă, unităților prestatoare la același nivel. Cu alte cuvinte, SCE îndeplinesc doar funcția de intermediar: încasează și plătesc, fără a obține un rezultat financiar. De aici și reflecții dacă această componentă a prețului extern, neaducătoare de rezultate, să fie luată sau nu în calculul cifrei de afaceri a SCE;

– **la decontarea cu clienții externi** SCE încasează mărfurile vândute în valută, care se transformă în lei la cursul de schimb al zilei, calculându-se și în acest caz, pentru fiecare operație de încasare, diferențe de curs valutar după relația:

D.c.v. = V.Î. x (CÎ – CF)
în care:
VÎ = Valuta încasată
CÎ = Cursul de schimb la încasare
CF = Cursul de schimb la facturarea la extern

La încasare, în condițiile actuale ale deprecierii monedei naționale, de regulă, cursul de schimb este mai mare decât cel de la facturare și deci diferența de curs este favorabilă. În situația inversă, când cursul la încasare este mai mic, diferența de curs este nefavorabilă. În contabiliate diferențele de curs aferente încasărilor se contabilizează similar plăților în valută, în conturile 765, respectiv 665.

2.2. Structura cheltuielilor și veniturilor

Exportul de mărfuri ocazionează cheltuieli și generează venituri specifice a căror structură influențează organizarea contabilității lor. Dintre **cheltuielile ocazionate** menționăm exemplificativ: costul mărfurilor vândute, cheltuielile interne și externe de circulație (transport, manipulare, asigurare etc.), cheltuielile generale (salarii, energie și apă, poștă și telecomunicații, amortizarea imobilizărilor, provizioanele etc.), diferențele nefavorabile de curs, dobânzile plătite, amenzile și penalitățile plătite ș.a. În mod corespunzător, dintre **veniturile generate** menționăm exemplificativ: încasările din vânzarea mărfurilor exportate, reluările de provizioane la venituri, diferențele favorabile de curs valutar, dobânzile încasate, amenzile și penalitățile încasate ș.a.

Pentru reflectarea în contabilitate a cheltuielilor și veniturilor, și în final a rezultatelor financiare, este necesară **gruparea lor potrivit clasificației contabile**. Din acest punct de vedere, în contabilitatea financiară, cheltuielile și veniturile sunt grupate după **natura activității**: exploatare, financiară, excepțională și, în continuare, în cadrul fiecărei activități pe

feluri de cheltuieli, indiferent de destinaţia lor, respectiv pe **feluri de venituri**, indiferent de provenienţa lor. De exemplu, în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" sunt înregistrate toate cheltuielile de acest fel, indiferent dacă privesc exportul, importul, operaţiunile combinate sau alte operaţiuni cu mărfurile. Similar se înregistrează veniturile în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor".

Gruparea cheltuielilor şi veniturilor generate de exportul de mărfuri potrivit clasificaţiei contabile este redată în tabelul nr. 4.

Gruparea cheltuielilor şi veniturilor privind exportul de mărfuri potrivit clasificaţiei contabile

I. CHELTUIELILE *Tabelul nr. 4*

Felul cheltuielilor	Clasificaţia contabilă
– Costul mărfurilor vândute; – Cheltuieli interne şi externe de transport, asigurare etc.; – Cheltuieli generale (salarii, energie şi apă, poştă şi telecomunicaţii etc.);* – Amortizări şi provizioane privind exploatarea; – etc.	A. **Cheltuieli de exploatare** – Conturile de cheltuieli din grupele 60-65; – Contul de cheltuieli 681.
– Cheltuieli din diferenţe de curs valutar; – Cheltuieli privind dobânzile; – Cheltuieli privind sconturile acordate; – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli financiare; – etc.	B. **Cheltuieli financiare** – Conturile de cheltuieli din grupa 66; – Contul de cheltuieli 686.
– Cheltuieli cu amenzile şi penalităţile plătite; – Pierderile din debitori diverşi; – Amortizări şi provizioane excepţionale; – etc.	C. **Cheltuieli excepţionale** – Conturile de cheltuieli din grupa 67; – Contul de cheltuieli 687.

II. VENITURILE

Felul veniturilor	Clasificaţia contabilă
– Venituri din vânzarea mărfurilor; – Venituri din serviciile incluse în preţul extern; – Venituri din creanţe reactivate; – Diminuări sau anulări de provizioane din exploatare; – etc.	A. **Venituri din exploatare** – Conturile de venituri din grupele 70-75; – Contul de venituri 781.
– Venituri din diferenţe de curs valutar; – Venituri din dobânzi; – Venituri din sconturi obţinute; – Diminuări sau anulări din provizioane financiare; – etc.	B. **Venituri financiare** – Conturile de venituri din grupa 76; – Contul de venituri 786.
– Venituri din despăgubiri şi penalităţi; – Diverse venituri din operaţii de gestiune; – Diminuări sau anulări din provizioane excepţionale; – etc.	C. **Venituri excepţionale** – Conturile de venituri din grupa 77; – Contul de venituri 787.

* Cheltuielile generale privesc întreaga activitate a unei SCE: export, import etc.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor şi veniturilor privind exportul pe cont propriu este influenţată în comerţul exterior nu numai de clasificaţia contabilă, ci şi de **modul de evidenţiere în conturi a veniturilor care se constituie ca cifră de afaceri**. Acest lucru conduce la o anumită corelare a cheltuielilor cu veniturile.

Respectând prevederile Regulamentului pentru aplicarea Legii contabilităţii (art. 99) potrivit căruia cifra de afaceri „se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executarea de lucrări şi prestările de servicii şi alte venituri din exploatare, mai puţin rabaturile, remizele şi alte reduceri acordate clienţilor" ar trebui ca, în comerţul exterior, aceasta să se constituie la nivelul preţului extern încasat, indiferent de condiţia de livrare a mărfurilor.

O analiză detaliată a realităţilor arată însă că pot fi luate în discuţie **două variante** de evidenţă a veniturilor din exploatare care se constituie ca cifră de afaceri.

Prima variantă. Veniturile din vânzarea mărfurilor la extern să se constituie la nivelul preţului extern corespunzător condiţiei efective de livrare, dar să se reflecte în conturi diferite de venituri: 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor", pentru partea preţului extern corespunzătoare valorii externe FOB net şi 708 „Venituri din activităţi diverse", pentru celelalte componente ale valorii externe: serviciile de transport extern, de asigurare, comisioanele externe, etc., cu excepţia dobânzii externe la exporturile pe credit care este un venit financiar (cont 766 „Venituri din dobânzi"). În mod corespunzător, cheltuielile se reflectă în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile", pentru costul mărfurilor vândute şi diverse conturi de cheltuieli de exploatare pentru celelalte componente ale preţului extern: 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare; 622 „Cheltuieli cu comisioane şi onorarii", 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal" ş.a.

Varianta de mai sus se încadrează în prevederile Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii privind determinarea cifrei de afaceri. Ea se justifică însă, numai în măsura prestării serviciilor externe, ca activităţi de sine stătătoare, generatoare de rezultate financiare. **Avantajele** variantei: este simplă în aplicare şi permite o metodologie contabilă unitară pentru toate operaţiunile de comerţ exterior de export efectuate pe cont propriu. **Dezavantaje:** majorarea cifrei de afaceri cu diferenţa dintre valoarea CIF (minus dobânda) şi valoarea FOB făcând necomparabile cifrele de afaceri dintre diferite societăţi de comerţ exterior; implică reflectarea în cheltuieli a costului serviciilor externe la nivelul cursului de schimb din data facturării mărfurilor la extern pentru a nu denatura indicatorii de analiză ai contului de rezultate (valoarea adăugată, rezultatul din exploatare). În plus, în condiţiile în care serviciile externe nu sunt generatoare de rezultate financiare, varianta implică şi regularizarea diferenţelor dintre cheltuielile externe de transport antecalculate şi cele efective între cele două conturi de venituri din exploatare 707 şi 708 în vederea determinării corecte a marjei comerciale (indicator de analiză al contului de rezultate).

A doua variantă. Veniturile, şi deci, şi cifra de afaceri să se constituie la nivelul valorii externe FOB net cu ajutorul contului 707, iar cheltuielile cu mărfurile cu ajutorul contului 607. Celelalte componente ale preţului extern care nu sunt generatoare de rezultate financiare: transportul extern, asigurarea, comisioanele externe etc. ar urma să se reflecte direct cu ajutorul conturilor de terţi: creanţa externă în contul 411 „Clienţi" şi angajamentele în conturile 401 „Furnizori" sau 408 „Furnizori – facturi nesosite", după caz, 462 „Creditori diverşi" ş.a. **Avantajele** variantei constau, după părerea noastră, în calculul corect al cifrei de afaceri, în asigurarea comparabilităţii cifrelor de afaceri între societăţile de comerţ exterior şi asigurarea

Scanned with OKEN Scanner

unei metodologii contabile unitare, specifice, pentru toate operațiunile de export. **Dezavantaj**: amplificarea calculelor de regularizare de cheltuieli și de curs valutar (dacă este cazul).

Sigur că, respectând prevederile Regulamentului de aplicare a Legii contabilității cu privire la cifra de afaceri și ținând seama de considerentele prezentate, metodologia contabilă este axată în cuprinsul manualului pe prima variantă.

2.3. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere

2.3.1. Conturile specifice utilizate

Pentru reflectarea în contabilitate a exportului de mărfuri se utilizează o gamă variată de conturi care vizează practic toate clasele Planului de conturi general. Evident că analiza în această fază a tuturor conturilor implicate nu este nici necesară și nici indicată. De aceea, în ordinea impusă de derularea exportului, vom prezenta principalele conturi specifice într-o manieră mai mult sau mai puțin cuprinzătoare, în funcție de cerințe, urmând ca detalierile sau precizările să fie făcute acolo unde se impun.

Pentru evidența stocurilor de mărfuri se utilizează conturile din clasa a 3-a și anume: 357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți", 371 „Mărfuri", 395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți" și 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor".

Conținutul și funcția contabilă a conturilor de mărfuri se diferențiază după metoda utilizată pentru evidența mișcării stocurilor: metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent. Conturile de provizioane (395 și 397) sunt de pasiv și reflectă în credit, la sfârșitul exercițiului, provizioanele constituite sau suplimentate pentru deprecierea mărfurilor, iar în debit sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor. Soldul conturilor, creditor, reprezintă valoarea provizioanelor constituite la sfârșitul exercițiului.

Pentru evidența relațiilor cu terții se utilizează conturile din clasa a 4-a, după cum urmează:

Conturile din grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate": 401, 403, 408 și 409. Țin evidența relațiilor de decontare cu unitățile producătoare în lei și cu unitățile prestatoare de servicii (în lei pentru serviciile interne, în lei și în valută pentru serviciile externe). Cu excepția contului 409 „Furnizori – debitori", toate sunt conturi de pasiv și înregistrează în credit datoriile SCE, iar în debit diminuarea sau stingerea datoriilor. Au sold creditor care reflectă datoriile existente, nelichidate.

Remarcă Contul 408 „Furnizori – facturi nesosite" este destinat să reflecte datoriile față de furnizori de la care nu s-au primit facturi asigurându-se respectarea principiului independenței exercițiilor și redarea imaginii fidele a patrimoniului. O astfel de situație este întâlnită în comerțul exterior în cazurile în care la facturarea mărfurilor la extern nu s-au primit facturile prestatorilor de servicii externe și, drept urmare, componenta sau componentele respective ale valorii externe CAF sau CIF se stabilesc pe bază de date antecalculate (previzibile) cu scopul de a determina valoarea FOB net (care se constituie venit din vânzarea mărfurilor). Pe măsura primirii facturii/facturilor prestatorilor de servicii se procedează la regularizarea diferențelor de cheltuieli, aducându-se valoarea FOB net antecalculată la nivelul efectiv.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru exportul de mărfuri pe cont propriu contul 408 se utilizează doar în ipoteza aplicării celei de a doua variante de evidență a veniturilor. În prima variantă de evidență a veniturilor nu se utilizează contul 408. Regularizarea diferențelor de cheltuieli se face pe seama conturilor de venituri (708 = 707 sau 707 = 708) aducându-le la nivelul efectiv.

La exportul în comision contul 408 se utilizează în toate cazurile în care la facturarea mărfurilor la extern nu se cunoaşte mărimea efectivă a unor cheltuieli externe.

În principiu, în creditul contului 408 se înregistrează cheltuielile antecalculate, în debit cele efective, diferența regularizându-se în funcție de felul exportului:

– la exportul pe cont propriu, în varianta a doua de evidență a veniturilor, diferențele de cheltuieli se regularizează pe seama valorii FOB net, majorând-o, în cazul economiilor (408 = 707) sau diminuând-o, în cazul depăşirii cheltuielilor antecalculate (707 = 408);

– la exportul în comision diferențele se regularizează prin decontare cu unitățile producătoare.

Conturile din grupa 41 „Clienți şi conturi asimilate“: 411, 413, 416, 419. Țin evidența relațiilor de decontare cu clienții externi (în lei şi în valută). Cu excepția contului 419 „Clienți – creditori“, toate conturile sunt de activ. Se debitează cu creanțele constituite şi se creditează cu sumele încasate, care conduc la diminuarea sau lichidarea creanțelor. Au sold debitor, care reflectă creanțele neîncasate.

Contabilitatea analitică a clienților, ca de altfel şi a furnizorilor, se ține pe clienți, respectiv furnizori, în lei sau în lei şi în valută (clienți, respectiv furnizori interni şi externi), grupați pe termene de încasare, respectiv de plată (termen scurt – sub un an, termen mediu – de la unu la cinci ani, termen lung – peste cinci ani).

Conturile din grupa 44 „Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate“: 442, 447. Țin evidența relațiilor de decontare specifice acestei grupe.

Contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată“ prezintă particularitatea că, la exportul pe cont propriu, SCE datorează la cumpărarea mărfurilor de la unitățile producătoare TVA, care este deductibilă şi se înregistrează în debitul contului 4426 „TVA deductibilă“. La facturarea la extern se aplică cota zero de TVA. Lunar are loc regularizarea TVA cu bugetul statului pentru toate operațiile efectuate, TVA de plată evidențiindu-se în creditul contului 4423 „TVA de plată“, iar TVA de recuperat în debitul contului 4424 „TVA de recuperat“.

Contul 447 „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate“ evidențiază în creditul său obligațiile de plată către Direcția Generală a Vămilor reprezentând comisionul vamal perceput, iar în debit plata acestuia.

Conturile din grupa 47 „Conturi de regularizare şi asimilate“: 476 şi 477. Țin evidența diferențelor de conversie de activ şi de pasiv calculate la sfârşitul exercițiului financiar. Diferențele de conversie exprimă pierderile sau câştigurile latente din schimb valutar, calculate ca diferență între cursul de schimb al creanțelor sau angajamentelor în valută de la data închiderii exercițiului şi cel de la data constituirii acestora. Pierderile latente (sume mai mici de încasat în lei, respectiv sume mai mari de plată în lei) se reflectă în debitul contului 476 „Diferențe de conversie – activ“, iar câştigurile latente (sume mai mari de încasat în lei, respectiv sume mai mici de plată în lei) în creditul contului 477 „Diferențe de conversie – pasiv“. În exercițiul următor, după deschiderea conturilor, se anulează operațiunile prin care au fost înregistrate diferențele de conversie, readucându-se în acest fel creanțele şi

Scanned with OKEN Scanner

angajamentele în valută în cursul de la constituire. Apoi, pe măsura lichidării, diferențele de curs valutar calculate se reflectă ca cheltuieli sau venituri financiare, după caz.

De reținut că pentru diferențele de conversie-activ societățile comerciale își constituie provizioane pentru pierderi din schimb valutar pe seama cheltuielilor financiare (cont 6862).

Potrivit H.G. nr. 335/16 mai 1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare, provizioanele pentru pierderile din schimb valutar sunt **deductibile fiscal**. Deductibilitatea fiscală a acestor provizioane se acordă însă numai la încheierea exercițiului financiar anual, la nivelul **pierderii nete** din diferențe de curs valutar (diferențele de conversie-activ minus diferențele de conversie-pasiv).

Pentru evidența încasărilor și plăților generate de derularea exportului se utilizează conturile din clasa a 5-a. O parte dintre aceste conturi, de fapt majoritatea lor, sunt de activ (511, 531, 532, 541, 542), altă parte sunt conturi de pasiv (519), iar o altă parte sunt bifuncționale (5121, 5124).

Toate conturile de trezorerie de activ se debitează cu încasările efectuate în lei sau în lei și în valută și se creditează cu plățile efectuate. Soldul debitor exprimă disponibilitățile existente în lei sau în lei și în valută.

Cu privire la contul 512 „Conturi curente la bănci" se impun două remarci:

Prima. Contabilitatea analitică a conturilor deschise în lei sau în valută se ține pe fiecare bancă comercială prin intermediul căreia se face decontarea operațiilor.

A doua. În conturile de disponibilități în valută (5124, 5314, 5412) contabilitatea încasărilor și plăților se poate realiza după două metode: a) **metoda cursului zilei**, potrivit căreia încasările și plățile în valută se înregistrează la cursul din ziua efectuării operațiunilor. La sfârșitul exercițiului financiar soldul în valută se convertește în lei la cursul zilei și se compară cu soldul în lei rezultat din derularea operațiunilor zilnice, diferența calculată de curs valutar reprezentând cheltuială financiară (când soldul în lei la cursul zilei este mai mic decât cel scriptic) sau venit financiar (când soldul în lei la cursul zilei este mai mare decât cel scriptic); b) **metoda cursului fix,** potrivit căreia în conturile de disponibilități în valută încasările și plățile se efectuează la un curs fix. La sfârșitul exercițiului se compară soldul în valută/în lei la cursul zilei cu soldul în lei al valutei la cursul fix, diferența de curs înregistrându-se, după caz, ca cheltuială sau ca venit financiar.

Pentru evidența cheltuielilor și veniturilor privind exportul de mărfuri, și nu numai, se utilizează conturile din clasele 6 și 7. Conturile de cheltuieli din clasa a 6-a se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul perioadei* pe feluri de cheltuieli și se creditează la sfârșitul perioadei prin debitul contului 121 „Profit și pierdere". Conturile de venituri au funcție inversă: în credit se înregistrează veniturile realizate în cursul perioadei, iar în debit veniturile încorporate în rezultate la sfârșitul perioadei.

De reținut că, în comerțul exterior, în totalul cheltuielilor și veniturilor privind exportul pe cont propriu ponderea principală o au cheltuielile cu mărfurile (cont 607) și veniturile din vânzarea mărfurilor (cont 607).

---

* Față de exercițiul financiar, care se referă la anul calendaristic, perioada de gestiune se referă, în principal, la luna calendaristică.

Scanned with OKEN Scanner

Remarcă În sistemul occidental de contabilitate, operațiunile cu străinătatea sunt înregistrate folosind unul din următoarele sisteme:

a) sistemul **monomonetar** (sau al integrării directe), în care toate creanțele și angajamentele externe, precum și disponibilitățile și alte valori în devize sunt evidențiate în valută și în moneda națională. Elementele patrimoniale interne sunt evidențiate numai în moneda națională;

b) sistemul **plurimonetar** (sau al integrării diferențiate) în care, în cursul exercițiilor, toate creanțele și angajamentele externe, precum și disponibilitățile și alte valori în devize sunt evidențiate numai în valută, iar elementele interne (creanțe, angajamente, stocuri, cheltuieli, venituri etc.) sunt evidențiate numai în moneda națională.

Legătura dintre contabilitatea în valută și cea în moneda națională se realizează cu ajutorul unor conturi de decontări interne sau de viramente interne, iar integrarea și finalizarea contabilității în valută în contabiliatea în monedă națională se realizează la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar.

2.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere

Datorită faptului că exportul pe contul propriu al SCE implică cumpărarea și gestionarea prealabilă a mărfurilor, operațiunile economico-financiare se diferențiază în două categorii:

- operațiuni privind stocurile de mărfuri;
- operațiuni privind vânzarea (comercializarea) mărfurilor la extern.

La rândul lor, operațiunile privind stocurile se diferențiază în raport de metoda utilizată pentru evidența mișcării lor: metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent.

2.3.2.1. Contabilitatea stocurilor de mărfuri

2.3.2.1.1. Metoda inventarului permanent

În metoda inventarului permanent, conturile de stocuri (mărfuri) se debitează la intrarea în gestiune cu costul de achiziție și se creditează la ieșirea din gestiune, de asemenea, cu costul de achiziție calculat după una din metodele de evaluare a ieșirilor din stoc: cost mediu ponderat (CMP), FIFO, LIFO sau prețul standard. Soldul contului exprimă contravaloarea mărfurilor aflate în stoc exprimate valoric la costul de achiziție.

În cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza după una din următoarele metode, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale unității patrimoniale:

a) **metoda operativ-contabilă** (pe solduri), care constă în ținerea la locurile de depozitare a evidenței cantitative a bunurilor materiale pe feluri ale acestora, grupate pe categorii, iar la contabilitate a evidenței valorice desfășurate pe gestiuni. În cadrul gestiunilor evidența se realizează pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din evidența depozitelor cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise din fișele de magazie în registrul stocurilor;

Scanned with OKEN Scanner

b) **metoda cantitativ-valorică** (pe fişe de cont analitic), care constă în ţinerea evidenţei cantitative pe feluri de bunuri la locurile de depozitare, iar în contabilitate a evidenţei cantitativ-valorice. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi din contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantităţile înregistrate în fişele de magazie şi cele din fişele de cont analitic de la contabilitate;

c) **metoda global-valorică**, care constă în ţinerea evidenţei numai valoric, atât la nivelul gestiunilor, cât şi în contabilitate. Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunilor cu cea din contabilitate se face periodic. Această metodă se aplică, în principal, pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul.

Referitor la contabilitatea operaţiunilor privind stocurile de mărfuri, se impun următoarele **precizări**:

Prima. Costul de achiziţie cu care sunt înregistrate mărfurile intrate se calculează prin însumarea preţului de cumpărare cu cheltuielile de transport, manipulare etc. La sfârşitul exerciţiului, stocul de mărfuri se evaluează la valoarea de intrare (contabilă) şi la valoarea actuală (de inventar) şi, după compararea lor, pentru diferenţele valorice în minus (valoarea de intrare mai mare decât valoarea actuală) se constituie, potrivit principiului prudenţei, provizionul necesar.

A doua. Alegerea uneia sau alteia dintre metodele de evaluare a ieşirii mărfurilor din stoc depinde, pe de o parte, de complexitatea structurii mărfurilor şi de gradul de dotare cu tehnică de calcul şi, pe de altă parte, de considerente de rentabilitate şi fiscalitate.

Dacă primii factori sunt auxiliari în alegerea metodei de evaluare, ultimii sunt determinanţi. De exemplu, în cazul aplicării metodei FIFO în condiţii de inflaţie, ieşirile se evaluează la preţurile cele mai scăzute, iar stocul final la preţurile cele mai ridicate, de unde rezultă o majorare a profitului şi implicit a impozitului pe profit. În condiţii de stabilitate a preţurilor ne găsim în faţa unui efect invers. Dacă se aplică metoda LIFO pentru condiţiile menţionate rezultatele sunt opuse. De unde concluzia că, într-o economie stabilă, se recomandă metoda FIFO, iar într-o economie instabilă metoda LIFO.

A treia. Alegerea metodei de contabilitate analitică a stocurilor (operativ-contabilă, cantitativ-valorică sau global-valorică) se face atât în funcţie de complexitatea structurii sortimentale, cât şi de volumul şi importanţa mărfurilor. Cum SCE gestionează mărfuri de valori mari şi de importanţă deosebită, rezultă că, pentru ele, cea mai indicată metodă de evidenţă analitică este cea cantitativ-valorică.

Exemplificarea metodei inventarului permanent

SCE ALFA prezintă următoarele informaţii cu privire la existenţa şi mişcarea stocului de mărfuri pentru export în exerciţiul N:

- stoc iniţial 20.000.000 lei, din care marfa A. 400 kg x 900 lei/kg. Sursa stocului de mărfuri este capitalul social;
- cumpărări de mărfuri de la furnizorii interni 70.000.000 lei, TVA 22%. Dintre mărfurile cumpărate marfa A a fost achiziţionată la două momente (date calendaristice) diferite şi anume: la momentul X_1 cantitatea de 700 kg x 1000 lei/kg şi la momentul X_3 cantitatea de 300 kg x 1300 lei/kg;

Scanned with OKEN Scanner

- vânzări de mărfuri la extern, costul de achiziție a mărfurilor vândute calculat după metoda FIFO fiind de 60.000.000 lei. Marfa A a fost livrată la extern o singură dată la momentul X_2, pentru cantitatea de 800 kg;
- la sfârşitul exercițiului, stocul de mărfuri este evaluat la 30.100.000 lei. Din marfa A cantitatea rămasă în stoc este de 600 kg.

În baza datelor de mai sus, în contabilitatea financiară au loc următoarele operațiuni contabile în condițiile utilizării metodei inventarului permanent de evidență a stocurilor:

1. Achiziționarea de mărfuri de la furnizării interni la costul de achiziție de 70.000.000 lei, TVA 22%. Baza documentară a operațiunii o reprezintă factura producătorului şi nota de recepție şi constatare de diferențe:

%	=	401 „Furnizori"	85.400.000
371 „Mărfuri"			70.000.000
4426 „TVA deductibilă"			15.400.000

2. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute la costul de achiziție calculat la ieşire după metoda FIFO de 60.000.000 lei. Baza documentară: dispoziția de livrare:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	60.000.000

3. Calculul şi înregistrarea diferențelor cantitativ-valorice constatate la inventarul efectuat la sfârşitul exercițiului N:
   - Sold scriptic cont 371 ..... 60.000.000 lei
   - Sold faptic cont 371 ..... 60.100.000 lei
   - Plus de inventar ..... 100.000 lei

371 „Mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	100.000

În urma înregistrării diferențelor de inventar, soldul scriptic este adus la nivelul celui faptic.

În exemplul luat, situația la închiderea exercițiului în contul sintetic 371 „Mărfuri" şi în contul analitic 371 „Marfa A" se prezintă astfel:

Contul 371 Mărfuri

D		C	
Nr. oper.	Lei	Lei	Nr. oper.
S.i. 1. 3.	20.000.000 70.000.000 100.000	60.000.000	2
TOTAL	90.100.000	60.000.000	
		30.100.000	S.D.

Contul 371 Mărfuri – Marfa A

U.M. = kg

Nr. crt.	Data înreg.	Debit			Credit			Sold		
		Cant	Cost unitar	Valori	Cant.	Cost unitar	Valori	Cant.	Cost unitar	Valori
1.	1.01.N	–	–	–	–	–	–	400	900	360.000
2.	X_1N	700	1.000	700.000	–	–	–	400 700	900 1.000	360.000 700.000
3.	X_2N	–	–	–	400 400	900 1.000	360.000 400.000	300	1.000	300.000
4.	X_3N	300	1.300	390.000	–	–	-	300 300	1.000 1.300	300.000 390.000

Se înțelege că determinarea valorii totale a mărfurilor ieşite din gestiune, calculată după metoda FIFO, rezultă prin însumarea valorilor de ieşire a tuturor mărfurilor:

– Marfa A .....760.000 lei
– Marfa B .....
– etc. .....
TOTAL 60.000.000 lei

Dacă, pentru evaluarea ieşirii mărfurilor din stoc, s-ar folosi altă metodă, rezultatele sunt cu totul diferite, influențând nivelul cheltuielilor şi, pe această cale, nivelul rezultatelor financiare.

Pentru edificare, prezentăm calculul comparativ al costului mărfurilor vândute prin aplicarea metodelor FIFO, LIFO şi CMP. Exemplificarea se face utilizând datele referitoare la marfa A.

1. **Metoda FIFO** (prezentată în problemă)

– 400 kg x 900 lei = 360.000 lei
– 400 kg x 1.000 lei = 400.000 lei
Total 760.000 lei ..... 760.000 lei

2. **Metoda LIFO**

– 700 kg x 1.000 lei = 700.000 lei
– 100 kg x 900 lei = 90.000 lei
Total 790.000 lei ..... 790.000 lei

3. **Metoda CMP**

3.a) **Calculat după fiecare intrare**

$$CMP = \frac{360.000\,lei + 700.000\,lei}{400\,kg + 700\,kg} = \frac{1.060.000\,lei}{1.100\,kg} = 964\,lei/kg$$

Valoarea ieşirilor: 800 kg x 964 lei = ... 771.200 lei

3.b) **Calculat lunar**

$$CMP = \frac{360.000\,lei + 700.00\,lei + 390.000\,lei}{400\,kg + 700\,kg + 300\,kg} = \frac{1.450.000\,lei}{1.400\,kg} = 1.036\,lei/kg$$

Valoarea ieşirilor: 800 kg x 1.036 lei = ... 828.800 lei

Scanned with OKEN Scanner

Se observă nivelul diferit al cheltuielilor calculate după unul sau altul dintre procedeele de evaluare a ieşirii mărfurilor din gestiune. Influențând direct rezultatele financiare, alegerea procedeului de evaluare a ieşirii mărfurilor din stoc trebuie să fie rodul unei profunde analize a evoluției costului de achiziție şi a politicii economice şi financiare a societății comerciale în cauză.

Circulația mărfurilor pe traseul unitatea producătoare – SCE şi apoi SCE – clientul extern reprezintă cazul frecvent în exportul pe cont propriu. Pe lângă acesta însă, se întâlnesc şi cazuri particulare privind fluxul mărfurilor exportate pe cont propriu. Trei dintre acestea le considerăm mai reprezentative şi anume:

Cazul 1. Mărfurile cumpărate sunt livrate clienților externi direct din depozitul producătorului. Într-o asemenea situație poate fi aleasă una din următoarele soluții:

a) mărfurile să fie înregistrate pe baza facturii producătorului în contul 357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“:

%	=	401 „Furnizori“
357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“		
4426 „TVA deductibilă“		

Apoi, concomitent cu facturarea la extern costul de achiziție al mărfurilor vândute se trece pe cheltuieli:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“

b) mărfurile livrate să fie evidențiate direct în contul de cheltuieli privind mărfurile, pe baza facturii producătorului, facturii externe şi a documentelor de expediție şi de transport.

%	=	401 „Furnizori“
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		
4426 „TVA deductibilă“		

Cazul 2. Din lipsă de spațiu de depozitare, sau din alte considerente, mărfurile cumpărate să fie lăsate în custodia producătorului. În acest caz, pe baza procesului-verbal de custodie mărfurile sunt înregistrate în contul 357:

%	=	401 „Furnizori“
357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“		
4426 „TVA deductibilă“		

Cheltuielile de custodie (depozitare, păstrare etc.) sunt suportate de SCE şi se achită la preluarea mărfurilor. De asemenea, SCE suportă şi cheltuielile de circulație pe parcurs intern până la locul de destinație a mărfurilor ieşite din custodie.

Scanned with OKEN Scanner

Modul de reflectare în contabilitate a cheltuielilor menționate mai sus se diferențiază în raport de fluxul de mișcare a mărfurilor, după cum urmează:

a) dacă, la expirarea perioadei de custodie, mărfurile sunt livrate clienților externi direct din depozitul producătorului, cheltuielile de custodie și cele de circulație până la frontiera română se înregistrează, ca și prețul de cumpărare al mărfurilor, în contul 607. Deci:

– pentru prețul de cumpărare al mărfurilor livrate:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“

– pentru cheltuielile de custodie și cele de circulație până la frontiera română:

%	=	401 „Furnizori“
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		
4426 „TVA deductibilă“		

b) dacă, la expirarea perioadei de custodie, mărfurile sunt aduse în depozitul SCE, cheltuielile de custodie și cele de transport intern afectează costul de achiziție al mărfurilor și se înregistrează în contul 371. Operațiunile contabile specifice sunt:

– pentru prețul de cumpărare al mărfurilor aduse în depozitul SCE:

371 „Mărfuri“	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“

– pentru cheltuielile de custodie și cele de transport intern până la depozitul SCE:

%	=	401 „Furnizori“
371 „Mărfuri“		
4426 „TVA deductibilă“		

Notă Poate fi luată în discuție și soluția evidențierii cheltuielilor de custodie și de transport intern într-un cont analitic distinct 371/x „Diferențe de preț la mărfuri“*. Lunar, cheltuielile colectate în debitul acestui cont ar urma să se repartizeze pe bază de cheie de repartizare în debitul contului 607.

c) dacă, la expirarea perioadei de custodie, mărfurile sunt trimise spre prelucrare unor unități specializate, acestea sunt urmărite în contabilitate tot cu ajutorul contului 357, dar în analitice distincte (357/un. prelucrătoare = 357/un. producătoare). La preluare, mărfurile se reflectă în contul 371 (371 = 357 un. prelucrătoare). Tot în contul 371 se înregistrează și cheltuielile de prelucrare și de transport.

Notă Normele metodologice de utilizare a conturilor prevăd ca în contul 357, în debit, să se evidențieze valoarea de înregistrare a mărfurilor trimise spre prelucrare la terți, iar în credit aceeași valoare la primirea mărfurilor prelucrate de la terți. Corelând instrumentarea

* A nu se confunda contul analitic 371/x „Diferențe de preț la mărfuri“ cu contul sintetic 378 cu aceeași denumire. Ultimul este cont de pasiv și reflectă adaosul comercial aferent mărfurilor achiziționate. Primul este cont de activ care colectează toate cheltuielile necunoscute în momentul primirii mărfurilor. Putea fi aleasă și soluția denumirii contului 371/x „Cheltuieli de circulație privind mărfurile“, dar ea nu corespunde întru totul conținutului său.

Scanned with OKEN Scanner

contului 357 cu cea a contului 371 rezultă că cheltuielile de transport, prelucrare etc. nu afectează costul de achiziție al mărfurilor prelucrate și ele s-ar contabiliza în conturile corespunzătoare felului cheltuielilor efectuate: 624, 628 etc. **Întrucât din prelucrare rezultă un sortiment nou**, logic, **costul de achiziție al acestuia trebuie să cuprindă și cheltuielile de transport și de prelucrare**. Ca urmare, considerăm că aceste cheltuieli pot fi înregistrate fie direct în contul 371 „Mărfuri" (analitic sortimentul nou rezultat din prelucrare), fie în contul 371/x „Diferențe de preț la mărfuri".

Cazul 3. Din considerente de valorificare superioară pe piețele externe, mărfurile achiziționate sunt supuse unor operațiuni de prelucrare, sortare, ambalare etc., ca și în cazul precedent. Înregistrarea mărfurilor trimise la prelucrare se face cu ajutorul contului 357:

357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	=	371 „Mărfuri" Analitic „Marfa X"

Cheltuielile de transport, prelucrare și alte cheltuieli ocazionate se înregistrează potrivit observațiilor precedente (vezi nota de la punctul c):

%	=	401 „Furnizori"
371 „Mărfuri" Analitic „Marfa y" 4426 „TVA deductibilă"		
	sau	
371/x „Diferențe de preț la mărfuri" 4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"

Concomitent, la recepția mărfurilor în depozitul SCE:

371 „Mărfuri" Analitic „Marfa y"	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"

2.3.2.1.2. Metoda inventarului intermitent

În cazul utilizării metodei inventarului intermitent toate aprovizionările cu mărfuri se înregistrează direct în contul de cheltuieli de exploatare. În conturile de mărfuri se înregistrează numai stocurile de la începutul și sfârșitul perioadei (exercițiului) astfel: la sfârșitul exercițiului curent conturile de stocuri se debitează cu valoarea mărfurilor constatate la inventar, diminuându-se în mod corespunzător cheltuielile de exploatare (371 = 607); la începutul exercițiului următor are loc operația inversă, creditându-se conturile de stocuri prin debitul contului de cheltuieli de exploatare (607 = 371).

Rezultă că soldul contului de cheltuieli privind mărfurile exprimă, la sfârșitul exercițiului, ieșirile de mărfuri calculate după relația:

Ieșiri = (Sold inițial + Intrări) – Sold final.

Ieșirile de mărfuri calculate în modul arătat se repartizează apoi asupra contului de rezultate (121 = 607).

Scanned with OKEN Scanner

Utilizând datele prezentate la metoda inventarului permanent, operațiunile specifice metodei inventarului intermitent se înregistrează astfel:

1. Stocul inițial de mărfuri de 20.000.000 lei, constatat la sfârșitul exercițiului precedent (N-1):

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	20.000.000

2. Cumpărările de mărfuri în cursul exercițiului N în sumă de 70.000.000 lei, TVA 22%:

%	=	401 „Furnizori"	85.400.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile"			70.000.000
4426 „TVA deductibilă"			15.400.000

3. Constatarea stocului de mărfuri la sfârșitul exercițiului N în sumă de 30.100.000 lei, potrivit inventarului efectuat:

371 „Mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	30.100.000

În urma înregistrării operațiunilor de mai sus, situația în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile se prezintă astfel:

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile"

D		C	
Nr. oper.	Lei	Lei	Nr. oper.
1. 2.	20.000.000 70.000.000	30.100.000	3
TOTAL	90.000.000	30.100.000	
		59.900.000	S.D.

4. Soldul debitor de 59.900.000 lei se preia la sfârșitul exercițiului de contul de rezultate prin operațiunea:

121 „Profit și pierdere"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	59.900.000

Remarcă Dacă se urmăresc datele contului 607 în metoda inventarului permanent (M.I.P.) se observă identitatea rezultatelor (nivelului cheltuielilor). Astfel, în M.I.P.:

– la operațiunea nr. 2 contul 607 s-a debitat cu 60.000.000 lei
– la operațiunea nr. 3 contul 607 s-a creditat cu 100.000 lei
– rezultă un sold debitor de ..... 59.900.000 lei

2.3.2.2. Contabilitatea comercializării mărfurilor la extern

Comercializarea mărfurilor pe piețele externe implică înregistrarea în contabilitate atât a operațiunilor propriu-zise de vânzare, cât și a celor conexe și de finalizare. Unele dintre aceste operațiuni se înregistrează în cursul exercițiului (vânzarea mărfurilor, decontările aferente, cheltuielile de administrație și conducere), iar altele la sfârșitul exercițiului (diferențele de conversie, provizioanele, rezultatele financiare).

Scanned with OKEN Scanner

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de comercializare a mărfurilor la extern se diferențiază în funcție de mai mulți factori:

- sistemul monetar de evidență a operațiunilor cu străinătatea: sistemul monomonetar sau plurimonetar;
- metoda folosită pentru evidența încasărilor și plăților în devize: la cursul zilei sau la curs fix;
- condițiile de livrare a mărfurilor (FOB, CAF, CIF);
- modalitățile de decontare a exportului (acreditiv, incasso-documentar, efecte de comerț).

Dacă se procedează la combinarea acestor factori rezultă o diversitate de cazuri, cu metodologii contabile diferite.

2.3.2.2.1. Contabilitatea comercializării mărfurilor la extern în condițiile utilizării sistemului monomonetar

În condițiile utilizării sistemului monomonetar de evidență, creanțele, angajamentele în valută și celelalte elemente exprimate în valută se reflectă în conturile respective fie la cursul de la data constituirii lor, fie la cursul zilei (cursul de la data constituirii, respectiv cel de la data lichidării lor). Dacă operațiunile se combină cu metodele de evidență a disponibilităților în valută (cursul zilei sau curs fix), rezultă mai multe variante de contabilizare a exportului:

Varianta 1: evidența creanțelor la cursul de la constituire și a disponibilităților în devize la cursul zilei;

Varianta 2: evidența creanțelor la cursul de la constituire și a disponibilităților în devize la curs fix;

Varianta 3: evidența creanțelor și a disponibilităților în devize la cursul zilei;

Varianta 4: evidența creanțelor la cursul zilei și a disponibilităților în devize la curs fix.

Precizări

1. Angajamentele externe și celelalte elemente patrimoniale exprimate în valută se reflectă în conturi similar creanțelor externe;
2. Primele două variante, instrumentate prin Normele metodologice de utilizare a conturilor, sunt aplicabile țării noastre;
3. Ultimele două variante sunt tratate în literatura de specialitate a unor țări occidentale, de exemplu Franța, și, deci, aplicabile acestora, fără excluderea posibilității de a fi aplicate și în țara noastră.

Varianta 1. Evidența creanțelor la cursul de la constituire și a disponibilităților în devize la cursul zilei

În această variantă conturile de creanțe externe și celelalte elemente patrimoniale exprimate în valută se debitează și se creditează în valută și în lei la cursul de la data constituirii lor. În condițiile în care evidența disponibilităților în devize se ține la cursul zilei, diferențele de curs valutar aferente încasărilor se calculează pentru fiecare operațiune de încasare.

La sfârșitul exercițiului financiar se calculează:

– diferențele de curs valutar aferente disponibilităților în valută;

– diferențele de conversie aferente facturilor neîncasate (creanțelor în sold).

Pentru exemplificare considerăm că SCE ALFA vinde în exercițiul N mărfuri la export pe cont propriu știind că: livrarea mărfurilor la extern se face în condiția CAF pentru

Scanned with OKEN Scanner

suma de 6000 $; cheltuielile externe de transport se calculează, la facturare, pe bază de date efective, pentru suma de 1.000 $; costul mărfurilor vândute, calculat după metoda FIFO, este de 60.000.000 lei (vezi metoda inventarului permanent); cheltuielile de exploatare, altele decât costul mărfurilor vândute şi transportul extern sunt: salarii 7.000.000 lei, energie şi apă 1.000.000 lei, comision vamal 400.000 lei, comisioane bancare: 80 $ x 15.100 lei, 20 $ x 15.200 lei, 600.000 lei.

Evoluția cursului în lei al dolarului în exercițiul N a fost următoarea: la facturare 15.000 lei, la încasare 15.100 lei, la decontarea cheltuielilor externe de transport 15.200 lei, la 31.12.N. 15.500 lei*.

Se mai presupune că, separat de livrarea de mai sus, SCE ALFA a mai efectuat o livrare la extern în condiția FOB pentru suma de 4.000 $ la cursul de 15.300 lei, costul de achiziție al mărfurilor vândute fiind de 50.000.000 lei. Încasarea mărfurilor urmează să aibă loc în exercițiul financiar următor.

Documentele pe baza cărora se reflectă în contabilitate comercializarea mărfurilor la extern sunt: factura externă, factura externă pentru uz intern, documentele de expediție, transport, asigurare şi vămuire (scrisoarea de trăsură internațională sau conosamentul, certificatul de control, polița de asigurare, declarația vamală de export) şi documentele de decontare (acreditiv documentar, incasso-documentar ş.a.).

Dintre documentele menționate un rol important în activitatea contabilă îl are **factura externă pentru uz intern**.

În fapt, ea reprezintă un document de calculație* care serveşte unor necesități interne de stabilire a principalilor indicatori privind exportul: valoarea externă corespunzătoare condiției efective de livrare, cheltuielile externe de circulație pe feluri ale acestora, valoarea externă FOB net. Toate calculele în cuprinsul facturii externe de uz intern se fac în valută şi în lei la cursul de schimb.

Luând în considerare datele prezentate, modelul simplificat al facturii externe de uz intern se prezintă astfel:

Factura externă de uz intern

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei la cursul de schimb (15.000 lei/$)
1.	Valoarea externă CAF	6.000	90.000.000
2.	Cheltuieli externe de transport	1.000	15.000.000
3.	Valoarea externă FOB net	5.000	75.000.000

Pe baza datelor şi documentelor menționate, comercializarea mărfurilor la extern pe contul propriu al SCE se reflectă în contabilitate prin următoarele operațiuni:

a) în cursul exercițiului N

1. Livrarea mărfurilor la extern, pe baza facturii externe şi a facturii externe de uz intern:

411 „Clienți"	=	%	90.000.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	75.000.000
		708 „Venituri din activități diverse"	15.000.000

* Cursurile valutare utilizate în lucrare sunt arbitrare. Nivelul lor nu are nici o relevanță în însuşirea metodologiei contabile.

* În acest context poate fi denumită „Fişa de calcul a exportului".

2. Concomitent, are loc descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute la costul de achiziție de 60.000.000 lei calculat după metoda FIFO:

607 „ Cheltuieli privind mărfurile “	=	371 „Mărfuri“	60.000.000

3. Încasarea mărfurilor de la clientul extern la cursul de 15.100 lei/$:

– Val. în lei la încasare: 6.000 $ x 15.100 lei = 90.600.000 lei
– Val. în lei la facturare: 6.000 $ x 15.000 lei = 90.000.000 lei
– Dif. de curs valutar, favorabilă (Dcv+) 600.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	90.600.000
		411 „Clienţi“	90.000.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	600.000

4. Înregistrarea facturii de cheltuieli externe de transport pentru suma de 1.000 $ x 15.000 lei/$ = 15.000.000 lei:

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal“	=	401 „Furnizori“	15.000.000

Concomitent cu înregistrarea cheltuielilor efective de transport are loc şi regularizarea veniturilor în scopul calculării corecte a veniturilor din vânzarea mărfurilor.

În exemplul luat nu avem diferenţe de cheltuieli de transport.

Dacă însă, în momentul facturării la extern, cheltuielile de transport ar fi fost determinate pe bază de date antecalculate (previzibile), diferenţa între cheltuielile antecalculate şi cele efective ar fi corectat valoarea externă FOB net astfel:

– în cazul depăşirii cheltuielilor antecalculate se micşorează valoarea externă FOB net pe seama veniturilor din activităţi diverse:

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	=	708 „Venituri din activităţi diverse“

– în cazul economiilor la cheltuielile antecalculate se majorează valoarea externă FOB net pe seama veniturilor din activităţi diverse:

708 „Venituri din activităţi diverse“	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“

În urma acestor operaţiuni, veniturile corespunzătoare valorii externe FOB net antecalculate şi a celor din activităţi diverse se aduc la nivelul lor efectiv.

5. Plata facturii unităţii prestatoare de servicii de 1.000 $ la cursul zilei de 15.200 lei/$:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	15.200.000
401 „Furnizori“			15.000.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“			200.000

6. Livrarea de mărfuri la extern în condiția de livrare FOB: 4.000 $ x 15.300 lei = 61.200.000 lei:

411 „Clienți“	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	61.200.000

7. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute la costul de achiziție de 50.000.000 lei:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	50.000.000

8. Diverse cheltuieli de exploatare (cheltuielile de administrație și conducere): salarii 7.000.000 lei, energie și apă 1.000.000 lei (TVA inclus în tarif), comision vamal 400.000 lei, comisioane bancare: 80 $ x 15.100 lei, 20 $ x 15.200 lei, 600.000 lei:

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal-remunerații datorate“	7.000.000
%	=	401 „Furnizori“	1.000.000
605 „Cheltuieli privind energia și apa“			820.000
4426 „TVA deductibilă“			180.000
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	1.512.000
– 80 $ x 15.100 lei = 1.208.000 lei			
– 20 $ x 15.200 lei = 304.000 lei			
1.512.000 lei			
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	600.000
635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe și vărsăminte asimilate“	=	447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate	400.000

b) Operațiunile la sfârșitul exercițiului N

9. Calculul și înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente disponibilităților în valută. Operațiunea este determinată de faptul că, în cursul exercițiului, încasările și plățile în valută sunt înregistrate la diferite cursuri și de necesitatea reflectării în bilanț a disponibilităților în valută la cursul zilei.

Situația contului 5124 la închiderea exercițiului

Debit – încasări:	6.000 $ x 15.100 lei	=	90.600.000 lei
Credit – plăți	1.100 $	=	16.712.000 lei
Sold scriptic	4.900 $	=	73.888.000 lei
Sold la cursul zilei:	4.900 $ x 15.500 lei	=	75.950.000 lei
D.c.v. (+)		=	2.062.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	2.062.000

După înregistrarea D.c.v., soldul în lei al contului 5124 este adus la cursul zilei, asigurându-se astfel respectarea principiului reflectării fidele a patrimoniului.

Dacă soldul în lei la cursul din 31.12.N este mai mic decât soldul scriptic în lei al contului 5124, diferența de curs valutar este negativă și se evidențiază cu cheltuială financiară în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“ (665 = 5124).

Scanned with OKEN Scanner

Diferențele de curs valutar aferente valutei în sold se contabilizează în modul arătat dacă societatea comercială nu are aport la capitalul social în valută. Dacă societatea comercială are aport la capitalul social în valută, diferențele de curs valutar se regularizează astfel:

– dacă soldul în valută al contului 5124 este mai mic decât aportul în valută la capitalul social, întreaga diferență se regularizează pe seama rezervelor (cont 1068 „Alte rezerve"), majorându-le sau micşorându-le, după caz;

– dacă soldul în valută al contului 5124 este mai mare decât aportul în valută la capitalul social, diferența aferentă capitalului social se regularizează pe seama rezervelor (cont 1068), iar suma ce depăşeşte aportul în valută la capitalul social se regularizează pe seama cheltuielilor sau veniturilor financiare (conturi 665 sau 765).

De reținut că, potrivit Legii 249/1998, începând cu 1.01.1999 diferențele de curs valutar aferente valutei deținute de agenții economici nu se reflectă în veniturile şi cheltuielile acestora, fiind deductibile fiscal. Se înțelege că diferențele de curs aferente valutei în sold se înregistrează în conturile 665 sau 765, dacă soldul în valută se încadrează în situațiile menționate mai sus şi se deduc extracontabil din profitul brut pentru determinarea profitului impozabil.

10. Calculul şi înregistrarea diferențelor de conversie pentru creanțele neîncasate la 31.12.N:

Creanțe în sold (D.411) –	4.000 $ x 15.300 lei	=	61.200.000 lei
Creanțe în sold la cursul zilei ...	4.000 $ x 15.500 lei	=	62.000.000 lei
Dif. de conversie pasiv (câştiguri latente)		=	800.000 lei

411 „Clienți"	=	477 „Diferențe de conversie-pasiv"	800.000

Dacă la 31.12.N. cursul de schimb al creanțelor în sold este mai mic decât cel de la data constituirii lor, se înregistrează o diferență de conversie – activ (pierdere latentă):

476 „Diferențe de conversie – activ"	=	411 „Clienți"

Pentru diferența de conversie – activ, potrivit normelor legale, se constituie un provizion (financiar) pentru pierderi din schimb valutar:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"

Provizionul constituit este deductibil fiscal la nivelul pierderii nete (H.G. 335/1995), adică pentru diferența dintre pierderile latente (Debit 476) şi câştigurile latente (Credit 477).

11. Calculul rezultatelor financiare. Operațiunea are ca scop determinarea profitului sau pierderii realizate din activitatea exercițiului încheiat. Calculul se face, în contabilitatea financiară, în mod global, deci pentru întreaga activitate a societății.

În condițiile exemplului luat:

Scanned with OKEN Scanner

a) Se repartizează cheltuielile asupra rezultatului exercițiului:

121 „Profit şi pierdere“	=	%	135.532.000
		605 „Cheltuieli privind energia şi apa“	820.000
		607 „Cheltuieli privind mărfurile“	110.000.000
		624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal“	15.000.000
		627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate“	2.112.000
		635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	400.000
		641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	7.000.000
		665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	200.000

b) Se încorporează veniturile în rezultatul exercițiului:

%	=	121 „Profit şi pierdere“	153.862.000
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“			136.200.000
708 „Venituri din activități diverse“			15.000.000
765 „Venituri din diferențe de curs valutar“			2.662.000

Deci, rezultatul financiar este dat de diferența:

– venituri totale 153.862.000
– cheltuieli totale 135.532.000
– profit (se face abstracție de impozit) 18.330.000

În urma operațiunilor înregistrate, situația patrimonială se prezintă astfel:

BILANȚ (simplificat)
încheiat la 31.12.N

Activ — Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
411	62.000.000	121	18.330.000
Alte creanțe (TVA)	180.000	Diverse datorii (mărfuri servicii)	118.400.000
5.124	75.950.000	5121	600.000
		477	800.000
TOTAL	138.130.000	TOTAL	138.130.000

c) Operațiunile în exercițiul N + 1

12. Anularea diferențelor de conversie – pasiv (câştigurilor latente) din exercițiul N pentru suma de 800.000 lei:

477 „Diferențe de conversie-pasiv“	=	411 „Clienți“	800.000

13. Încasarea mărfurilor livrate în exercțiul N, în condiția de livrare FOB, la cursul de 15.600 lei/$:

– Val. în lei la încasare: 4.000 $ x 15.600 lei = 62.400.000 lei
– Val. în lei la facturare: 4.000 $ x 15.300 lei = 61.200.000 lei
– D.c.v.(+) ..... 1.200.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	62.400.000
		411 „Clienți"	61.200.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	1.200.000

Varianta 2. Evidența creanțelor la cursul de la constituire și a disponibilităților în devize la curs fix

În această variantă, ca și în prima, evidența creanțelor externe și a celorlalte elemente patrimoniale exprimate în valută se realizează la cursul de la data constituirii lor. Mișcarea disponibilităților în devize se evidențiază însă la curs fix. Ca urmare, în cursul exercițiului diferențele de curs valutar se calculează cu ocazia fiecărei decontări prin compararea încasărilor sau plăților în valută transformate în lei la curs fix cu valoarea decontată transformată în lei la cursul de la constituirea creanței sau angajamentului în valută.

La sfârșitul exercițiului:

– se calculează **atât diferențe de curs valutar** aferente soldului de disponibilități în devize (cursul zilei – curs fix);

– cât și **diferențe de conversie** aferente creanțelor neîncasate (cursul zilei – cursul de la constituire), respectiv angajamentelor neplătite*.

Varianta 3. Evidența creanțelor și a disponibilităților în devize la cursul zilei

Privită în ansamblul său, această variantă nu este prevăzută în normele de utilizare a conturilor contabile din țara noastră. Conturile de creanțe și angajamente în valută sunt normalizate în funcționare doar la cursul de la constituirea lor.

În ipoteza agreării ei, conturile de creanțe în valută se debitează cu valuta transformată în lei la cursul de la data facturării și se creditează cu valuta încasată transformată în lei la cursul zilei*; conturile de disponibilități în devize se debitează și creditează cu încasările și plățile efectuate la cursul zilei.

Calculul și înregistrarea diferențelor de curs valutar pot fi realizate, sub aspect practic, în două modalități:

a) fie operațiune cu operațiune, cu ocazia lichidării (încasării) creanțelor în valută: pentru Dcv(+) 411 = 765; pentru Dcv(–)665 = 411;

b) fie o singură dată la sfârșitul exercițiului, pentru toate operațiunile care privesc încasarea (lichidarea) creanțelor.

* Exemplificarea operațiunilor acestei variante este prezentată în lucrarea *„Sistemul contabil în comerțul exterior"*, Ed. Economică, București, 1996, autor D. Vișan.

* Conturile de angajamente în valută funcționează similar: se creditează cu valuta datorată transformată în lei la cursul de la data primirii facturii și se debitează cu valuta plătită transformată în lei la cursul zilei.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a se putea calcula global Dcv la sfârșitul exercițiului, este necesar ca pentru fiecare cont analitic de creanțe externe să se determine două categorii de solduri:

– solduri în valută și în lei pentru creanțele neîncasate, care se compară cu soldul valutei transformat în lei la cursul zilei, rezultând diferențele de conversie;

– solduri în lei pentru creanțele încasate care exprimă diferențele de curs valutar aferente exercițiului încheiat.

Varianta 4. Evidența creanțelor la cursul zilei și a disponibilităților în devize la curs fix

În ipoteza aplicării acestei variante, ca și în varianta 3, conturile de creanțe în valută se debitează la cursul de la facturarea mărfurilor la extern și se creditează la încasare, la cursul zilei. Conturile de disponibilități în devize funcționează la curs fix.

În aceste condiții, după fiecare operațiune de încasare se calculează două diferențe de curs valutar:

– **prima**: prin compararea diferenței aferente valutei încasate transformate în lei la curs fix cu suma în lei a creanței la cursul zilei;

– **a doua**: prin compararea diferenței aferente creanței încasate la cursul zilei cu suma în lei la cursul de la facturare (de la constituirea creanței).

Totodată, la sfârșitul exercițiului se calculează diferența de curs valutar aferentă disponibilităților în devize: cursul zilei – cursul fix.

La sfârșitul exercițiului se calculează, ca în toate cazurile precedente, diferențele de conversie pentru creanțele neîncasate: cursul zilei – cursul de la facturare.

2.3.2.2.2. Contabilitatea comercializării mărfurilor la extern în condițiile utilizării sistemului plurimonetar

Contabilitatea operațiunilor cu străinătatea în sistemul plurimonetar nu este deocamdată reglementară și, deci, nici aplicată în țara noastră. În literatura străină, de pildă în literatura de specialitate franceză*, sunt tratate ambele sisteme: monomonetar și plurimonetar.

Apreciind că sistemul plurimonetar de evidență a operațiunilor cu străinătatea prezintă o serie de avantaje și nu ridică probleme în modul de aplicare, găsim necesar că merită a fi cunoscut și, eventual, aplicat și de societățile comerciale din țara noastră.

În esență, sistemul plurimonetar de evidență a operațiunilor cu străinătatea constă în ținerea contabilității numai în valută pentru elementele patrimoniale „externe" (creanțe în valută, angajamente în valută, disponibilități în devize etc.) și numai în moneda națională, la noi în lei, pentru elementele patrimoniale „interne" (creanțe și angajamente interne, disponibilități în lei, stocuri, cheltuieli, venituri, rezultate etc.).

Legătura dintre contabilitatea în valută și contabilitatea în monedă națională se face prin intermediul unui cont de viramente interne sau de legături interne. La sfârșitul fiecărui exercițiu are loc integrarea și finalizarea contabilității în valută în contabilitatea ținută în monedă națională prin mijlocirea conturilor de viramente interne sau de legături interne.

---

* Michel Deprez, Marcel Duvant „La compatibilité des sociétés commerciales", tome 2, pag. 252-256. La Villeguérin Éditions 54, rue de Chabol Paris, 1990.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru aplicarea sistemului plurimonetar în practica societăților comerciale din țara noastră apreciem că, pentru realizarea legăturii dintre cele două contabilități, s-ar putea introduce un cont în grupa 48 „Decontări în cadrul unității", de exemplu, contul 483 cu denumirea „Decontări privind sistemul plurimonetar de contabilitate". Contul sintetic 483 ar urma să se detalieze pe două conturi sintetice de gradul II și anume:

– 483.1 „Decontări interne în valută"

– 483.2 „Decontări interne în lei"

În concordanță cu esența sa, sistemul presupune în fapt o contabilitate ținută în paralel (în valută și în moneda națională) care are ca avantaje: eliminarea calculelor de diferențe de curs valutar cu ocazia efectuării decontărilor și o simplificare a contabilității elementelor patrimoniale „externe".

Pentru exemplificarea sistemului și pentru compararea cu sistemul monomonetar, menținem datele utilizate pentru acest din urmă sistem (monomonetar), iar prezentarea operațiunilor o facem în paralel:

Nr. crt.	Explicații	Contabilitatea în $	Contabilitatea în lei
1.	Livrarea mărfurilor la extern în condiția CAF	411 = 4831 6.000 $	4832 = % 90.000.000 707. 75.000.000 708. 15.000.000
2.	Scăderea din gestiune a mărfurilor	–	607 = 371 60.000.000
3.	Încasarea mărfurilor de la clientul extern	5124 = 411 6.000 $	–
4.	Înregistrarea decontului de cheltuieli externe de transport de 1.000 $ x 15.000 lei = 15.000.000 lei	4831 = 401 1.000 $	624 = 4832 15.000.000
5.	Plata unității prestatoare de servicii de transport extern	401 = 5124 1.000 $	–
6.	Livrarea de mărfuri la extern în condiția FOB (4.000 $ x 15.300 lei)	411 = 4831 4.000 $	4832 = 707 61.200.000
7.	Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute la costul de achiziție de 50.000.000 lei	–	607 = 371 50.000.000
8.	Diverse cheltuieli de exploatare efectuate: – salarii: 7.000.000 lei – en., apă: 1.000.000 lei (TVA inclus) – comision vamal: 400.000 lei – comisioane bancare: 80 $ x 15.100 lei = 1.208.000 20 $ x 1.520 lei = 304.000 Total 1.512.000	– 4831 = 5124 100 $	641 = 421 7.000.000 % = 401 1.000.000 605 820.000 4426 180.000 635 = 447 400.000 627 = 4832 1.512.000

Integrarea și finalizarea contabilității în valută în contabilitatea în moneda națională la sfârșitul exercițiului

Nr. crt.	Explicații	Contabilitatea în $	Contabilitatea în lei
9.	Integrarea disponibilităților în valută în moneda națională: Sold ct.5124 = 4.900 $ Val. în lei la 31.12.N: 4.900 $ x 15.500 lei = 75.950.000 lei	4831 = 5124 4.900 $	5124=4832 75.950.000
10.	Integrarea creanțelor neîncasate 4.000 $ x 15.500 lei = 62.000.000 lei 4.000 $ x 15.300 lei = 61.200.000 lei curs la fact. Dif. conversie (+) 800.000	4831 = 411 4.000 $	411 = % 62.000.000 483 61.200.000 477 800.000
11.	Calculul și înregistrarea diferențelor de curs valutar din operațiile efectuate în cursul exercițiului (soldul contului 4832) 4832 90.000.000 / 15.000.000 61.200.000 / 1.512.000 75.950.000 61.200.000 151.200.000 / 153.662.000 2.462.000 / - 153.662.000 / 153.662.000	-	4832 = 765 2.462.000
12.	Repartizarea cheltuelilor asupra rezultatului exercițiului	-	121 = % 135.332.000 605 820.000 607 110.000.000 624 15.000.000 627 2.112.000 635 400.000 641 7.000.000
13.	Integrarea veniturilor în rezultatul exercițiului	-	% = 121 153.662.000 707 136.200.000 708 15.000.000 765 2.462.000

Comparând datele finale ale operațiunilor înregistrate în sistemul plurimonetar cu cel monetar, se constată identitatea lor.

Astfel, contul 121 prezintă sold creditor în ambele situații de 18.330.000 lei (profit):

a) în sistemul monomonetar C = 153.862.000 lei
D = 135.532.000 lei
Profit = 18.330.000 lei

b) în sistemul plurimonetar C = 153.662.000 lei
D = 135.332.000 lei
Profit = 18.330.000 lei

De asemenea, bilanțul contabil prezintă o structură identică.

Operațiunile contabile în sistemul plurimonetar la deschiderea exercițiului următor (N+1)

Nr. crt.	Explicații	Contabilitatea în $	Contabilitatea în lei
1.	Se actualizează disponibilul $ (4.900 $)	5124 = 4831 4.900 $	4832 = 5124 75.950.000
2.	Se actualizează creanța externă în $ și se anulează diferența de conversie calculată în exercițiul N.	411 = 4831 4.000 $	% = 411 62.000.000 4832 61.200.000 477 800.000
	În continuare, celelalte operațiuni în exercițiul N + 1 se contabilizează după metodologia prezentată pentru exercițiul N.		

2.4. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial

2.4.1. Delimitări și structuri privind creditele aferente exportului de mărfuri

Exportul de mărfuri pe credit comercial este o formă a exportului în care importatorul (clientul extern) efectuează plata mărfurilor cumpărate la un anumit termen după intrarea în posesia lor sau în mod eșalonat, potrivit clauzelor privind condițiile de plată stabilite prin contractul extern.

Principala cauză care conduce la această modalitate de export o constituie insuficiența fondurilor financiare ale importatorului, mai ales în cazul exporturilor de volum, complexitate și valori ridicate.

În perioada de timp scursă de la primirea mărfurilor și până la plata lor, importatorul beneficiază de fonduri atrase temporar în circuitul său economic. În același timp, exportatorul își imobilizează fondurile la nivelul valorii mărfurilor vândute, fapt care-i poate produce, într-o măsură mai mare sau mai mică, dezechilibre financiare în gestiunea sa.

Pornind de la această realitate, în practica comerțului internațional au fost puse la punct o serie de instrumente financiare și mecanisme de aplicare a lor menite să permită desfășurarea normală a schimburilor economice internaționale. Mai mult, prin avantajele create, s-a ajuns la o largă și rapidă răspândire a exporturilor pe credit și, pe această cale, la intensificarea schimburilor economice internaționale.

Instrumentele concepute și aplicate în realizarea exporturilor pe credit vizează două aspecte:

Primul. Întregirea la exportator a fondurilor imobilizate în mărfurile exportate, lucru care se realizează pe calea finanțării exportului prin credite bancare purtătoare de dobânzi.

Al doilea. Recuperarea de către exportator a cheltuielilor făcute cu plata dobânzilor externe percepute importatorului pentru perioada de creditare.

Diferența dintre dobânda încasată de la importator și dobânda plătită băncilor pentru finanțarea exportului pe credit comercial se reflectă în gestiunea SCE exportatoare pe cont propriu.

Perfecționarea instrumentelor financiare de stimulare a exporturilor pe credit și mecanismelor de aplicare a lor a dus cu timpul la o continuă diversificare a lor. Consecința imediată pe plan comercial, financiar și contabil a constituit-o gruparea instrumentelor

Scanned with OKEN Scanner

financiare de stimulare a exporturilor pe credit după diferite criterii, fiecare avându-şi rolul său în organizarea activității comerciale, financiare şi contabile a SCE.

Privite din punctul de vedere al exportatorului, instrumentele financiare de stimulare a exporturilor pe credit, în principal creditele, se grupează, în primul rând, **după poziția SCE în cadrul relațiilor de creditare.** În funcție de acest criteriu, creditele privind exportul de mărfuri se grupează în:

- credite acordate de SCE (credite comerciale);
- credite primite de SCE (credite bancare).

Atât creditele acordate, cât şi creditele primite se grupează, la rândul lor, **după perioada de timp pentru care se acordă:**

- credite pe termen scurt (sub un an);
- credite pe termen mediu (de la unu la cinci ani) şi pe termen lung (peste cinci ani).

În continuare, creditele se pot grupa după diferite alte criterii. De exemplu, **creditele comerciale pe termen scurt** se pot grupa **după tehnicile de finanțare în:** credite comerciale finanțate din credite bancare prin contul curent; credite comerciale finanțate din credite bancare prin cont separat de credite ş.a. **Creditele comerciale pe termen mediu şi lung** se pot grupa în: credite comerciale finanțate prin credite bancare, credite comerciale finanțate prin operațiuni speciale.

Desigur că fiecare categorie sau fel de credite particularizează operațiunile contabile sub diferite aspecte. Totodată, trebuie precizat că intercondiționarea creditelor acordate şi a celor primite a condus la necesitatea tratării ambelor categorii de credite în cadrul fiecărei operațiuni de export pe cont propriu.

2.4.2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

2.4.2.1. Particularități financiar-contabile

Exportul pe credit comercial pe termen scurt se practică, de regulă, pentru **mărfuri generale.** Încasarea mărfurilor exportate se face la un anumit termen de la livrare. Termenul respectiv este înscris în factura comercială.

Pentru creditul comercial acordat, SCE percep clienților o dobândă. **Dobânda calculată,** chiar dacă se include în prețul extern, nu se constituie ca venit din exploatare, ci ca venit financiar.

Calculul dobânzii externe la exporturile pe credit comercial pe termen scurt se face după formula **dobânzii simple,** aplicabilă în raport de modul de exprimare a perioadei de creditare (luni, zile):

$$D.s = \frac{V.E. \cdot P \cdot T}{100 \cdot T}$$

în care:

D.s. = Dobânda simplă;
VE = Valoarea exportului, exclusiv dobânda;
P = Procentul dobânzii;
T = Timpul (perioada de creditare) exprimat în luni sau în zile.

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când prețul extern negociat include și dobânda, pentru calculul corect al mărimii valorii externe FOB net, respectiv CAF sau CIF, acestea din urmă exclusiv dobânda se procedează la recalcularea cotei procentuale a dobânzii după formula sutei mărite:

$$K^r = \frac{100 \cdot K}{100 + K}$$

în care k = Procentul dobânzii.

În continuare, calculul dobânzii incluse în preț se face după relația:

$$Ds = \frac{V.E.\ (inclusiv\ dobânda)\ x\ K^r\ x\ T}{100\ x\ T}$$

O altă caracteristică a exporturilor pe credit pe termen scurt o constituie faptul că finanțarea fondurilor imobilizate în mărfurile exportate pe credit comercial se face prin **credite bancare** acordate prin contul curent sau prin cont separat de credite. Pentru aceste credite SCE plătesc băncilor finanțatoare dobândă (cheltuială financiară) a cărei sursă de acoperire o reprezintă dobânda externă încasată.

De reținut că finanțarea exportului pe credit comercial pe termen scurt prin credite bancare acordate prin contul curent (credite în „cont descoperit") se practică numai în cazul decontării exporturilor prin incasso-documentar și prin efecte de comerț.

Dacă în contractul extern se prevede posibilitatea decontării anticipate termenului de plată, la inițiativa importatorului, acesta beneficiază de o **reducere de preț** denumită **discount.** Prevederea respectivă se consemnează de SCE exportatoare în factura comercială prin notația la condiția de plată de ex. „1/10 net 30" care înseamnă acordarea unei reduceri de 1% dacă plata ratei se face în primele 10 zile sau plata integrală a facturii în cel mult 30 de zile.

Reducerea prețului extern cu suma discountului permite reducerea efortului financiar din partea exportatorului și recuperarea anticipată a fondurilor de SCE exportatoare, diminuându-și și ea efortul financiar privind plata dobânzii către banca finanțatoare (prin rambursarea anticipată a creditului).

Dacă pentru decontarea exportului pe credit se utilizează **efecte de comerț,** acestea pot fi încasate de exportator la vedere, la termen sau pot fi scontate la o bancă comercială (vândute înainte de termenul scadent). În acest caz, suma netă încasată de exportator este egală cu valoarea nominală a efectului de comerț mai puțin comisionul bancar, iar în cazul scontării mai puțin și scontul (dobânda calculată pentru perioada de la încasarea efectului de comerț până la scadență).

Pentru reflectarea în contabilitate a exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt se utilizează conturile proprii exportului cu încasare la vedere, **la care se adaugă conturile de cheltuieli și de venituri financiare:** 666 „Cheltuieli privind dobânzile", 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate" și 766 „Venituri din dobânzi".

De remarcat că dobânda externă se reflectă în contul 766 numai dacă operațiunea de creditare privește doar exercițiul financiar în care are loc exportul. Dacă perioada de creditare privește două exerciții financiare consecutive, veniturile din dobânzi aferente exercițiului următor se reflectă cu ajutorul contului 472 „Venituri înregistrate în avans". În exercițiul următor veniturile din dobânzi se reflectă în creditul contului 766 în corespondență cu contul 472.

Scanned with OKEN Scanner

Referitor la **dobânda externă** percepută importatorului pentru perioada de creditare mai trebuie reținut că aceasta se reflectă în mod diferit în contabilitate în cazul în care este inclusă în prețul extern față de cazul în care este facturată separat.

Dacă dobânda externă este **inclusă în preț,** ea se înregistrează ca venit la facturarea mărfurilor:

411 „Clienți"	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
		708 „Venituri din activități diverse"
		766 „Venituri din dobânzi"

Încasarea mărfurilor inclusiv dobânda se reflectă prin operațiunile contabile cunoscute: 5124 = 411 şi 765 sau 5124 şi 665 = 411.

Dacă dobânda externă este **facturată separat de marfă,** ea se înregistrează în evidența operativă a serviciului de export, iar în contabilitate se evidențiază numai la încasare. Ca atare:

- pentru facturarea mărfurilor la export (exclusiv dobânda):

411 „Clienți"		%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
		708 „Venituri din activități diverse"

- pentru încasarea mărfurilor (exclusiv dobânda):

5124 = 411 şi 765 sau 5124 şi 665 = 411;

- pentru încasarea dobânzii:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	766 „Venituri din dobânzi"

Precizare. Reflectarea dobânzii externe cu ajutorul contului 766, indiferent dacă este sau nu inclusă în prețul extern, pune în evidență neutralitatea prețului extern FOB net față de orice altă componentă a prețului extern.

2.4.2.2. Contabilitatea operațiunilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

2.4.2.2.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt finanțat din credite de trezorerie

Pentru exemplificarea metodologiei de contabilizare a **exportului pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt finanțat prin credite de trezorerie** considerăm că în exercițiul N:

- SCE BETA cumpără mărfuri de la furnizori interni la costul de achiziție de 18.000.000 lei TVA = 22% (x_1)*. Plata mărfurilor se face din credite bancare (x_2) pentru care se plătește băncii o dobândă de 400.000 lei;

* X_1 .... Xn reprezintă datele calendaristice la care se presupune că s-au efectuat operațiunile economico-financiare.

- vinde mărfurile la extern, în condiția de livrare FOB, pe credit comercial pe termen scurt de 6 luni (x_3). Dobânda externă se calculează pe baza procentului de 4%. Valoarea externă FOB brut, deci inclusiv dobânda, este de 1.632 $.
- încasarea mărfurilor de la extern se face într-o singură rată, prin incasso-documentar (x_4). Cursul la data facturării la extern este de 15.000 lei/$, iar la data încasării 15.500 lei/$.

Luând în considerare datele de mai sus, operațiunile specifice exportului pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt finanțat prin credite de trezorerie se reflectă în contabilitate astfel:

1. Cumpărarea de mărfuri de la furnizorii interni:
   - cost de achiziție ..... 18.000.000 lei
   - TVA 22% ..... 3.960.000 lei
   Total .....21.960.000 lei

	x_1		
%	=	401 „Furnizori“	21.960.000
371 „Mărfuri“			18.000.000
4426 „TVA deductibilă“		3.960.000	

2. Plata mărfurilor furnizorilor interni din credite de trezorerie

	x_2		
401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	21.960.000

3. Înregistrarea şi plata dobânzii aferentă creditelor de trezorerie:

	x_2		
666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	400.000

4. Livrarea mărfurilor la extern pe credit comercial pe termen scurt (6 luni).

Factura externă de uz intern

Elemente de calcul	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (15.000 lei/$)
1. Val. ext. FOB brut	1.632	24.480.000
2. Dobânda externă	32	480.000
3. Val. ext. FOB net	1.600	24.000.000

$$Coef.recalc. = \frac{100 \cdot 4}{100 + 4} = \frac{400}{104} = 3{,}85\%(rotunjit)$$

$$Dob.ext = \frac{1632 \cdot 3{,}85 \cdot 6}{100 \cdot 12} = 32\$(rotunjit)$$

	x_3		
411 „Clienți“	=	%	24.480.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	24.000.000
		766 „Venituri din dobânzi“	480.000

5. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute la costul de achiziție de 18.000.000 lei:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	18.000.000

6. Încasarea mărfurilor de la clientul extern, cursul la încasare fiind de 15.500 lei/$ (încasarea echivalează cu rambursarea automată a creditului).

- Val. în lei la încasare: 1.632 $ x 15.500 lei = 25.296.000 lei
- Val. în lei la facturare: 1.632 $ x 15.000 lei = 24.480.000 lei
- Dcv (+) ..... 816.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	25.296.000
		411 „Clienți“	4.480.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	816.000

Remarcă. Dobânda facturată la extern (credit cont 766) de 480.000 lei este mai mare decât dobânda plătită la intern (debit cont 666) de 400.000 lei. Diferența de 80.000 lei, la care se adaugă și diferența de curs valutar pentru valuta reprezentând dobânda încasată (32 $ x 15.500 lei - 15.000 lei) de 16.000 lei urmează să majoreze rezultatul financiar al exercițiului.

A doua remarcă. În ipoteza că importatorul (clientul extern) a efectuat plata înainte de scadență, de exemplu cu 2 luni înainte de scadență, el beneficiază de o reducere de preț (discount) care se reflectă în contabilitate la SCE ca o cheltuială financiară (cont 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“.

$$Discountul = \frac{1632 \cdot 3{,}85 \cdot 2}{100 \cdot 12} = 11\$(rotunjit)$$

Suma în lei = 11 $ x 15.000 lei = 165.000 lei

Încasarea anticipată se înregistrează în contabilitatea SCE BETA astfel:

a) suma netă încasată (1.632 $ – 11 $ = 1.621 $)

- Val. în lei la cursul zilei: 1.621 $ x 15.500 lei = 25.125.500 lei
- Val. în lei la cursul de la fact: 24.315.000 lei
- Dcv (+) ..... 810.500 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	25.125.500
		411 „Clienți“	24.315.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	810.000

b) discountul acordat (reținut de clientul extern)

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“	=	411 „Clienți“	165.000

Prin evidențierea discountului în contul de cheltuieli, aparent, ar avea loc o majorare a cheltuielilor financiare (D.ct. 666: 400.000 lei + D.ct. 667 : 165.000 lei = 565.000 lei). În realitate, lucrurile nu stau așa, deoarece creanța externă încasându-se mai devreme cu două luni, dobânda internă plătită băncii pentru finanțarea exportului se va reduce în mod corespunzător.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.2.2.2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe credit comercial pe termen scurt decontabil prin efecte de comerț

În această modalitate de export, finanțarea exportului pe credit comercial pe termen scurt se asigură tot prin credite de trezorerie, însă, pentru decontarea mărfurilor se utilizează ca instrumente de plată efectele comerciale.

Efectele comerciale sunt titluri negociabile care reprezintă creanțe decontabile la vedere sau la termen în beneficiul persoanelor care le posedă.

Sub aspect patrimonial, efectele comerciale încorporează o creanță transmisibilă o dată cu trecerea acestora din proprietatea unei persoane în proprietatea altei persoane.

Efectele comerciale cuprind: cambia (trata), biletul la ordin, cecul.

Cambia (trata) reprezintă un înscris prin care creditorul (exportatorul), numit trăgător, dă ordin unei alte persoane, numită tras (importatorul), să plătească o sumă determinată la vedere sau la o anumită dată unei terțe persoane, numită beneficiar (care poate fi chiar exportatorul).

Ordinul trăgătorului poate să prevadă şi plata unei sume de către tras la ordinul beneficiarului.

Şi în cazul exportului, cambia îndeplineşte o triplă funcționalitate: **funcția de instrument de încasare,** care se realizează în practică prin intermediul ordinului de încasare, **funcția de instrument de credit,** care se realizează prin operațiunea de scontare şi **funcția de instrument de plată,** care se realizează prin operațiunea de andosare.

Biletul la ordin. Este un înscris prin care o persoană numită subscriptor (debitor) - în cazul operațiunilor de import el este importatorul - se angajează să verse la o anumită dată o sumă determinată unei alte persoane numită beneficiar (exportator). Plata sumei se poate face şi la ordinul beneficiarului.

Se constată că, dacă în cazul cambiei inițiativa o are creditorul (vânzătorul, exportatorul), în cazul biletului la ordin inițiativa o are debitorul (cumpărătorul, importatorul).

Cecul este înscrisul prin care o persoană (debitoare) dă ordin unei bănci să plătească o sumă de bani unei alte persoane (creditoare). Este puțin utilizabil în operațiunile de comerț exterior, uneori chiar neutilizabil.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de export se face, în cea mai mare parte, similar exportului pe credit finanțat prin credite de trezorerie, intervenind însă în plus următoarele conturi:

- 413 „Efecte de primit" cont de activ, în care se înregistrează în debit efectele emise şi cele acceptate la plată de către clienți, iar în credit efectele primite, cele încasate şi reținerile legale făcute de bănci reprezentând comisioanele cuvenite acestora*;
- 5113 „Efecte de încasat"de asemenea cont de activ, în care se evidențiază în debit efectele acceptate primite de la clienți, efectele acceptate depuse la bancă spre încasare, iar în credit efectele încasate şi reținerile legale făcute de bănci*;

---

* Funcțiile conturilor 413 şi 5113 prezentate au ca sursă de documentare atât Normele metodologice de utilizare a conturilor, cât şi literatura de specialitate: vezi N. Feleagă şi I. Ionaşcu „Contabilitate financiară", vol. 3, Ed. Economică, 1993, pag. 58, 64-65 şi M. Ristea „Contabilitatea societăților comerciale", vol. 1, Ed. CECCAR, 1995, pag. 280-283.

Scanned with OKEN Scanner

- 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"cont de activ, în care sunt înregistrate comisioanele bancare percepute pentru încasarea efectelor de comerţ, iar în credit cheltuielile repartizate asupra rezultatului exerciţiului.

Menţinând datele exemplului precedent (par. 24221) operaţiile specifice exportului pe credit, în ipoteza decontării prin efecte de comerţ, sunt următoarele:

1. Cumpărarea de mărfuri de la furnizorii interni:

	x_1		
%	=	401 „Furnizori"	21.960.000
371 „Mărfuri"			18.000.000
4426 „TVA deductibilă"			3.960.000

2. Plata mărfurilor din creditele de trezorerie şi plata dobânzii aferente creditelor primite:

	x_2		
401 „Furnizori"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	21.960.000
666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	400.000

3. Livrarea mărfurilor la extern pe credit (o dată cu documentele de livrare se depune şi cambia spre acceptare):

	x_3		
411 „Clienţi"	=	%	24.480.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	24.000.000
		766 „Venituri din dobânzi"	480.000

4. Concomitent se scad mărfurile din gestiune:

	x_3		
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	18.000.000

5. Se primeşte cambia acceptată de clientul extern şi se depune la bancă spre încasare (depunerea pentru încasare se face cu câteva zile anterioare scadenţei):

	x_4		
413 „Efecte de primit"	=	411 „Clienţi"	24.480.000
5113 „Efecte de încasat"	=	413 „Efecte de primit"	24.480.000

6. La scadenţă se încasează contravaloarea cambiei de la bancă, comisionul bancar perceput fiind echivalentul în lei a 5 $. Cursul în lei al valutei la încasare este de 15.500 lei/$.

a) pentru suma netă încasată:

- Val. în lei la cursul zilei: (1.632 $ - 5 $) x 15.500 lei = 25.218.500 lei
- Val. în lei la cursul de la fact: 1.627 $ x 15.000 lei = 24.405.000 lei
- Dcv (+) ..... 813.500 lei

	x_5		
5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	25.218.500
		5113 „Efecte de încasat"	24.405.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"	813.500

b) pentru comisionul reținut de bancă:

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“ (5 $ x 15.000 lei = 75.000 lei)	x_5 =	5113 „Efecte de încasat“	75.000

Observații

Rezolvările prezentate în literatura de specialitate nu delimitează momentele circuitului efectelor de comerț sau le lasă neexplicite:

- dacă efectele de comerț mai întâi se emit și apoi se primesc acceptate sunt logice operațiunile:

a) la emitere: 413 „Efecte de primit“ = 411 „Clienți"

b) la primire: 5113 „Efecte de încasat“= 413 „Efecte de primit".

În această situație contul 5113 ar trebui desfășurat pe două structuri:

- 5113/x „Efecte de încasat“
- 5113/y „Efecte remise spre încasare“

Rezultă că, în această viziune, contul 5113/y îndeplinește rolul unui **cont de așteptare** (vezi și N. Feleagă, I. Ionașcu „Contabilitate financiară“vol. 3, Ed. Economică, 1993, pag. 64-65), iar operațiile logice ar fi:

a) emiterea efectului de comerț: 413 „Efecte de primit“= 411 „Clienți“

b) primirea efectului acceptat: 5113 „Efecte de încasat“= 413 „Efecte de primit“

c) remiterea efectului spre încasare la bancă: 5113 „Efecte remise spre încasare“= 5113/x „Efecte de încasat“

În varianta neacceptării acestei soluții, **depunerea la bancă a efectelor de comerț spre încasare nu se contabilizează.** Aceiași autori consemnează însă depunerea efectelor de comerț spre încasare la bancă (vezi N. Feleagă și I. Ionașcu „Contabilitatea financiară“ vol. 3, pag. 64-65 și M. Ristea „Contabilitatea societăților comerciale“ vol. 1, pag. 166-167), fapt care nu concordă cu Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile (vezi N.m. pag. 128 și 169).

Necorelările sesizate ne conduc la împărtășirea punctului de vedere exprimat de profesorul N. Feleagă în cartea de „Contabilitate financiară“ Ed. Economică, 1993, de divizare a contului 5113 similar contului 5112 (5112/x „Cecuri de încasat“și 5112/y „Cecuri remise spre încasare“.

2.4.2.2.3. Contabilitatea exportului de mărfuri pe credit comercial în condițiile mobilizării efectelor de comerț

Cerințe ale comerțului internațional de realizare operativă a lichidităților financiare și de acoperire sau micșorare a riscurilor legate de finanțarea externă au condus la apariția și afirmarea unor forme de mobilizare a creditelor comerciale. Dintre acestea, specifice creditului comercial sunt: scontarea, forfetarea* și factoringul*.

Scontarea. Reprezintă forma de mobilizare a creditelor pe termen scurt prin care exportatorul (beneficiarul efectului de comerț) poate obține lichidități înainte de termenul de plată angajat, prin vânzarea efectului comercial către o bancă.

* Sunt aplicabile și creditelor comerciale pe termen mediu și lung.

Scanned with OKEN Scanner

Mobilizarea creditelor comerciale pe termen scurt pe această cale are loc în baza unei/unor Convenții de scontare încheiate cu banca/băncile comerciale și poate fi realizată deodată pentru mai multe efecte de comerț sau pentru un singur efect de comerț. Se înțelege că, în operațiunile de comerț exterior, băncile comerciale care acordă creditul de scont își iau măsurile prealabile eliminării riscului de neîncasare la scadență a efectelor. În principal, aceste măsuri constau în primirea pentru scontare doar a efectelor de comerț avalizate de către o bancă din țara importatorului agreată de banca exportatorului sau acceptarea unei scrisori de garanție bancară.

De precizat că, în situația în care la termenul de plată importatorul (trasul) are defecțiuni de plată, iar banca comercială care a girat plata efectului de comerț, din diferite motive, de exemplu incapacitate de plată, nu-și onorează obligațiile asumate, banca comercială care a acordat creditul de scont are drept de recurs asupra vânzătorului creanței (exportatorului).

Creditul de scont care se acordă de către bancă este egal cu valoarea efectului comercial **diminuat cu taxa scontului** (dobânda calculată pe perioada rămasă până la termenul de plată al efectului) și cu **comisionul cuvenit băncii.**

Taxa scontului se calculează după formula:

- $$S = \frac{\text{Valoarea nominală a titlului} \times \text{Taxa scontului} \times \text{Nr. de zile calendaristice de la scontare până la scadența de plată a titlului}}{365 \times 100}$$

Comisionul bancar se calculează după formula:

- C = Valoarea nominală a titlului x Procentul de comision stabilit de bancă

Din punct de vedere financiar și contabil scontarea prezintă față de cazul precedent doar particularitatea că generează în plus o cheltuială a exportatorului egală cu scontul perceput de bancă. Cheltuiala „în plus" este aparentă pentru că, în realitate, ea se compensează cu reducerea dobânzii interne datorate băncii finanțatoare, neinfluențându-se, deci, rezultatele financiare.

Cheltuielile ocazionate de scontarea efectelor de comerț se reflectă cu ajutorul conturilor 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate", pentru comisionul și spezele bancare și 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", pentru scontul perceput și reținut de către bănci. Mai apare în plus și contul 5114 „Efectele remise spre scontare", cont de activ, în care înregistrează în debit valoarea efectelor depuse spre scontare la bănci, iar în credit sumele nete plătite de bănci și reținerile făcute din valoarea efectelor comerciale (comisionul bancar și scontul).

Față de cele de mai sus, operațiunile specifice scontării efectelor de comerț sunt următoarele:

1. Primirea cambiei acceptate de către clientul extern:

413 „Efecte de primit"	=	411 „Clienți"

2. Depunerea cambiei la bancă pentru scontare:

5114 „Efecte remise spre scontare"	=	413 „Efecte de primit"

3. Încasarea cambiei scontate (valoarea nominală minus comisionul bancar şi scontul):

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%
		5114 „Efecte remise spre scontare“
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“

4. Înregistrarea reţinerilor făcute de bancă: comisionul bancar şi scontul:

%	=	5114 „Efecte remise spre scontare“
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate“		
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“		

Notă.

În spiritul observaţiilor făcute la contabilizarea constituirii şi decontării normale a efectelor de comerţ, operaţiunile contabile care ar interveni la scontare sunt:

1. Emiterea efectului de comerţ:

413 „Efecte de primit“	=	411 „Clienţi“

2. Primirea efectului de comerţ acceptat:

5113/x „Efecte de încasat“	=	413 „Efecte de primit“

3. Depunerea efectului de comerţ la bancă pentru scontare:

5114 „Efecte remise spre scontare“	=	5113/x „Efecte de încasat“

4. Încasarea efectului scontat (pentru suma netă):

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%
		5114 „Efecte remise spre scontare“
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“

5. Reţinerile făcute de bancă: comisionul bancar şi scontul:

%	=	5114 „Efecte remise spre scontare“
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate“		
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“		

Forfetarea (Forfaiting-ul)*. Constă în transmiterea creanţelor provenite din operaţiunile de comerţ exterior efectuate pe credit unei instituţii financiare specializate care le

* Vezi şi I. Popa şi colectiv „Tranzacţii comerciale internaţionale“, Ed. Economică, 1997, pag. 417-419.

Scanned with OKEN Scanner

plăteşte imediat. La scadență, forfetarul (instituția specializată) îşi recuperează creanța/creanțele de la importator.

Spre deosebire de scontare, forfetarea nu dă instituției financiare drept de recurs asupra vânzătorului creanței în cazul unei defecțiuni de plată a debitorului (importatorului). Totodată, trebuie precizat că forfetarea se ocupă de negocierea creditelor pe termen mediu şi lung pentru mai multe creanțe cu scadențe diferite; scontările se fac, după cum s-a arătat, şi pentru creanțe singulare.

Baza juridică a operațiunilor de forfetare o constituie **contractul de forfetare** încheiat între exportator (vânzătorul creanțelor) şi forfetar (instituția financiară specializată de forfetare).

În spiritul prudenței încasării creanțelor, forfetarul îşi asigură măsurile de siguranță impuse de normele bancare cum sunt:

- creanțele să fie exprimate în titluri acceptate pentru forfetare (efecte de comerț, acreditive, alte documente comerciale);
- creanțele să fie garantate (prin avalizarea efectelor de comerț, prin prezentarea de scrisori de garanție bancară sau prin acreditive irevocabile netransferabile);
- creanțele să fie însoțite de documente (sau operații pe documentele prezentate) suplimentare: cesiunea sau, după caz, transferul drepturilor de încasare a creanțelor.

Întrucât forfetarul plăteşte imediat contravaloarea creanțelor şi nu are drept de recurs asupra vânzătorului creanței/creanțelor, el îşi asumă riscuri mai mari. De aceea şi costul forfetării este mai mare.

În principiu, costul forfetării este compus din taxa de forfetare şi comisioanele percepute de băncile comerciale.

Taxa de forfetare reprezintă costul de bază dat de nivelul dobânzii pe piața eurovalutelor şi de marja globală de risc. Ea se calculează după formula:

$$T.F. = \frac{V.N. \cdot (D + M.r.) \cdot N.z.}{100 + 360}$$

în care:

T.F. = Taxa de forfetare
V.N. = Valoarea nominală a titlului de credit
(D+M.r.) = Dobânda de bază + marja de risc
N.z. = Numărul de zile până la scadență

Comisioanele percepute de băncile comerciale diferă de la o bancă la alta funcție de politica bancară proprie. Spre exemplificare menționăm astfel de provizioane:

- **comisionul de opțiune**. Acesta se percepe exportatorului pentru menținerea ofertei ferme de finanțare pe parcursul perioadei de opțiune, respectiv perioada de timp dintre data acceptării de către exportator a ofertei ferme şi data semnării contractului de forfetare.

Formula de calcul al comisionului de opțiune:

$$C.O. = \frac{V.N. \cdot P.O. \cdot RO}{360 \cdot 100}$$

în care:

C.O. = Comisionul de opțiune
P.O. = Perioada de opțiune (în zile)
R.O. = Rata comisionului de opțiune

Scanned with OKEN Scanner

- **comisionul de angajament**. Se percepe pentru punerea la dispoziția exportatorului a fondurilor în valută în condițiile contractului de forfetare, prin care banca își asumă riscul de dobândă și de credit. Comisionul menționat se calculează pentru perioada de timp dintre data semnării contractului de forfetare și data valutei forfetării creanțelor și se reține clientului la data forfetării creanțelor.

Formula de calcul al comisionului de angajament este:

$$C.A. = \frac{V.N. \cdot P.A. \cdot RA}{360 \cdot 100}$$

în care:
C.A. = Comisionul de angajament
V.N. = Valoarea nominală a creanței (titlului de credit)
P.A. = Perioada de angajament (în zile)
R.A. = Rata comisionului de angajament

Contabilizarea operațiunilor de forfetare implică cunoașterea câtorva elemente privind relațiile economico-financiare dintre exportator - importator și factor, și anume:

- facturarea mărfurilor de către exportator se face importatorului care, ulterior, devine clientul forfetarului. Concomitent cu factura externă se transmite importatorului și efectul de comerț spre acceptare în care beneficiar apare chiar exportatorul. La transmiterea efectului de comerț se solicită importatorului ca acesta să fie și avalizat de către o bancă agreată de banca exportatorului sau să fie eliberată o scrisoare de garanție bancară;
- în baza contractului de forfetare, exportatorul transmite facturile spre încasare forfetarului însoțite de garanțiile solicitate: efecte de comerț acceptate, avalizate și apoi andosate de către exportator în favoarea factorului sau, în lipsa avalizării, efectele acceptate, andosate și scrisoarea/scrisorile de garanție bancară;
- după primirea și acceptarea documentelor privind creditele comerciale, forfetarul achită exportatorului contravaloarea acestora, reținerile reprezentând taxa de forfetare și comisioanele cuvenite.

Față de cele de mai sus, operațiunile contabile care intervin în cazul mobilizării creanțelor prin forfetare sunt*:

1. Facturarea mărfurilor clientului extern (exportatorului):

411 „Clienți“	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“
		708 „Venituri din activități diverse“
		766 „Venituri din dobânzi“

2. Emiterea efectului de comerț:

413 „Efecte de primit“	=	411 „Clienți“

* Vezi și Monografia privind reflectarea în contabilitate a operațiunilor ce decurg din prevederile O.U.G. nr. 10/1997, în M.O. nr. 236/1997.

Scanned with OKEN Scanner

3. Facturarea creanțelor forfetarului și transmiterea concomitentă a efectelor de comerț andosate:

411 „Clienți" (forfetar)	=	413 „Efecte de primit"

4. Încasarea sumei nete de la forfetar (valoarea facturilor minus reținerile făcute de forfetar):

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%
		411 „Clienți"
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"

5. Evidențierea reținerilor făcute de către forfetar:

668 „Alte cheltuieli financiare"	=	411 „Clienți"

Notă. Dacă banca comercială calculează distinct taxa de forfetare și comisioanele, atunci în locul contului 668 se utilizează conturile: 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", pentru taxa de forfetare și 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate", pentru comisioanele calculate.

Factoring-ul. Se înscrie printre instrumentele juridico-financiare destinate accelerării operațiunilor de finanțare a producției materiale, ce utilizează procedeul de vânzare prin negocierea creanțelor garantate*.

Factoring-ul este un contract comercial, prin care o parte denumită „aderent" transmite în proprietate o anumită categorie a creanțelor sale unei alte părți „factor", care își asumă obligația, în schimbul unui comision, să achite aderentului valoarea lor, subrogându-se aderentului în toate drepturile pe care acesta le are asupra debitorilor în legătură cu realizarea creanțelor transmise.

În funcție de momentul în care se face plata aderentului se disting două categorii de operațiuni de factoring:

- **factoring-ul clasic,** când factorul plătește facturile în momentul preluării acestora, pentru care reține o dobândă (taxa de scont);
- **factoring-ul la scadență,** când factorul plătește creanțele aderentului în momentul exigibilității acestora, reținându-și comisionul pentru intermedierea operațiunilor de decontare.

În practică, în cazul factoring-ului de export, se utilizează **plata imediată a 85% din valoarea facturilor clientului, iar restul de 15%, din care se scade valoarea comisionului și dobânzii, se plătește în momentul în care importatorul achită factura****.

Așa cum rezultă din cele prezentate, factoring-ul se bazează pe negocierea facturilor. El are la bază contractul de factoring și, în virtutea conținutului său, garanțiile cerute de factor. În acest context este de reținut că pe factura comercială emisă de exportator pe numele importatorului se specifică expres că plata facturii se face factorului, iar în efectul de comerț

* Vezi „Contractul de factoring – instrument de finanțare și gestiune comercială", în Tribuna Economică nr. 27/1992, autor: /dr. Mona Lisa Balu Magda.

** Vezi I. Popa și colectiv: „Tranzacții comerciale internaționale", Ed. Economică, 1997, pag. 419.

Scanned with OKEN Scanner

emis beneficiarul este tot factorul (deci efectul de comerț acceptat nu se restituie trăgătorului, ci beneficiarului acestuia).

Față de cele menționate, rezultă următoarea succesiune a operațiunilor contabile:

1. Livrarea mărfurilor clientului extern și emiterea cambiei indicându-se ca beneficiar factorul:

411 „Clienți" (Importatorul)	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
		708 „Venituri din activități diverse"
		766 „Venituri din dobânzi"
		(sau 472 „Venituri înregistrate în avans")

2. Transmiterea creanțelor spre încasare factorului:

411 „Clienți" (Factorul)	=	411 „Clienți" (Importatorul)

3. Încasarea creanțelor de la factor:

- pentru suma netă (valoarea facturilor minus reținerile)*:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%
		411 „Clienți" (Factorul)
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"

4. Reținerile făcute de factor (comisionul și dobânda):

668 „Alte cheltuieli financiare"	=	411 „Clienți" (Factorul)

2.4.2.2.4. Contabilitatea exportului de mărfuri pe credit comercial pe termen scurt finanțat prin cont distinct de credite bancare

Particularitatea acestei forme de export o constituie primirea creditului bancar într-un cont separat, anume **5191 „Credite bancare pe termen scurt"**. Rambursarea creditului se face, potrivit prevederilor contractului de creditare, fie eșalonat, de regulă lunar, fie în totalitate, la expirarea perioadei de creditare.

Dobânda datorată pentru creditul primit se evidențiază în contul **5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt".** Plata dobânzii se face o dată cu rambursarea creditului (lunar sau la expirarea perioadei de creditare).

Includerea pe cheltuieli (financiare) a dobânzii datorate se face lunar, cu următoarele precizări:

a) atunci când rambursarea creditului se face lunar, iar data rambursării nu coincide cu sfârșitul lunii, tot lunar se înregistrează și dobânda ca cheltuială financiară (debit cont 666 „Cheltuieli privind dobânzile" și ca obligație de plată către bancă (credit cont 5198), indiferent că ea se calculează pe baza unei rate fixe sau a unor rate variabile;

* Vezi O.U.G. nr. 10/1997 în M.O. nr. 236/1997

b) atunci când rambursarea creditului se face în totalitate la expirarea perioadei de creditare, dobânda datorată poate fi evidențiată:

- din momentul acordării creditului, dacă se calculează pe baza unei rate fixe. În acest caz apare necesitatea evidențierii dobânzii totale calculate ca cheltuială în avans (debit cont 471 „Cheltuieli înregistrate în avans", urmând ca lunar să se evidențieze pe cheltuielile financiare (debit cont 666) cota parte aferentă;
- lunar, direct pe seama cheltuielilor financiare (debit cont 666), dacă dobânda se calculează pe baza unor rate variabile.

Ținând seama de cele arătate, operațiunile contabile reprezentative creditului bancar pe termen scurt sunt:

1. Contractarea creditului bancar pe termen scurt:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	5191 „Credite bancare pe termen scurt"

2. Evidențierea dobânzii datorate:

666 „Cheltuielile privind dobânzile"	=	5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt" sau 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"*

3. Utilizarea creditului bancar, de exemplu pentru plata unui furnizor intern de mărfuri pentru export:

401 „Furnizori"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"

4. Rambursarea la scadență a creditului și a dobânzii datorate:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei"
5191 „Credite bancare pe termen scurt" 5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"		

2.4.3. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu și lung

2.4.3.1. Particularități financiar-contabile

Exportul pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu și lung se practică, în majoritatea cazurilor, pentru mărfuri complexe, **cu valoare ridicată,** decontabile într-o perioadă mai mare de timp. Ca modalitate de plată se utilizează acreditivul documentar.

Efortul financiar ridicat al exportatorului determină ca punerea în fabricație a produselor să se facă numai după **încasarea unui avans** convenit prin contractul extern (circa 10-15%

* În prealabil s-a înregistrat obligația de plată a dobânzii: 471 = 5198

Scanned with OKEN Scanner

din valoarea FOB net). Cum SCE nu au şi activitate de producție, ele transferă avansul în lei unităților producătoare cu care au încheiat contracte pentru fabricarea respectivelor produse.

Decontarea mărfurilor cu furnizorii interni se face la livrarea acestora la extern, după reținerea prealabilă a avansului acordat. Plata se face din credite bancare purtătoare de dobânzi (dacă SCE nu au disponibil în cont).

Decontarea cu clienții externi se face în mod eşalonat şi anume:

- avans încasat înainte de punerea în fabricație a produselor.

Avansul respectiv se reține de clienții externi din valoarea mărfurilor facturate. Totodată, la livrare, clienții externi rețin din valoarea externă FOB net o cotă de garanție de bună execuție, calculată pe baza unei cote procentuale convenite. Cota respectivă poate fi reținută efectiv de clienții externi sau poate fi păstrată la banca comercială a exportatorului. În acest caz clienții externi vor primi o scrisoare de garanție bancară pentru o valoare egală cu cota de garanție.

Cota de garanție reținută de clienții externi se restituie de aceştia la expirarea perioadei de garanție sau, după caz, se eliberează scrisoarea de garanție bancară dacă derularea contractului a decurs în mod normal:

- la livrarea mărfurilor se mai încasează o parte din valoarea externă FOB, calculată pe baza unei cote procentuale convenite, precum şi cheltuielile externe în totalitatea lor;
- restul din valoarea externă FOB net plus dobânda calculată se încasează în rate plătibile la intervale stabilite prin contractul extern (anual, semestrial, trimestrial etc.).

Modul de decontare cu clienții externi pune în evidență că mărimea creditului comercial pe termen mijlociu sau lung acordat de SCE exportatoare reprezintă de fapt circa 75-80% din valoarea externă FOB a mărfurilor exportate.

Dobânda pentru creditul comercial acordat pe termen mijlociu şi lung se calculează după formula **dobânzii compuse**. Calculul se face în mod diferențiat, în funcție de caracteristicile perioadei de creditare şi anume:

- dacă perioada de creditare reprezintă un număr întreg de perioade se aplică următoarele relații de calcul:

$$\underline{VE_1 = VE0(1+K)^n}$$

în care:

VE_1 = Suma ce trebuie încasată în final

VE_0 = Suma creditului acordat

K = procentul dobânzii

n = numărul de ani

1+K = factorul de fructificare

$$\underline{Dc = VE_1 - VE_0}$$

sau

$$\underline{Dc = VE_0 (1+K)^n - VE_0}^*$$

în care:

Dc = Dobânda compusă

* Vezi şi C. Enescu „Contabilitatea în comerțul exterior", Ed. Ştiințifică şi Enciclopedică, 1977, pag. 120

- dacă perioada de creditare este un număr întreg de perioade şi o fracțiune dintr-o perioadă, atunci se aplică următoarele relații de calcul:

$$VE_1 = [VE_0(1+K)^n](1+\frac{1}{F}K)$$ în care:

F = fracțiunea de perioadă (luni sau zile)

$Dc = VE_1 - VE_0$

sau

$$D_c = [VE_0(1+K)^n](1+\frac{1}{K}) - VE_0$$ *

Din analiza ultimei relații de calcul se desprinde concluzia că pentru perioada întreagă de creditare se aplică dobânda compusă, iar pentru fracțiunea de perioadă dobânda simplă.

În prețul extern al mărfurilor complexe exportate se includ în plus față de prețul extern al mărfurilor generale **o cotă de asistență tehnică şi de service şi o cotă de risc, penalități şi neprevăzute** pentru acoperirea eventualelor cheltuieli cu această destinație în perioada de garanție. Aceste componente ale prețului extern, fiind în afara valorii externe FOB net, nu se constituie ca venit din vânzarea mărfurilor, ci ca venit din activități diverse.

În sfârşit, trebuie menționat că, pentru cota de garanție reținută şi pentru cheltuielile probabile din cota de risc, penalități şi neprevăzute** **SCE pot constitui provizioane,** dacă legea nu prevede altfel.

Din punct de vedere contabil, reflectarea operațiunilor se face cu ajutorul conturilor proprii exportului pe cont propriu cu încasare la vedere şi celui pe credit comercial pe termen scurt, la care se adaugă conturile specifice acestei modalități de export şi anume:

- **419 „Clienți-creditori“,** cont de pasiv. În creditul său se înregistrează avansurile în valută încasate de la clienții externi transformate în lei la cursul de schimb, iar în debit avansurile reținute cu ocazia decontării mărfurilor livrate. Diferențele de curs valutar rezultate din decontarea avansurilor se reflectă, după caz, cu cheltuieli sau ca venituri financiare;
- **409 „Furnizori-debitori“,** cont de activ. În debitul contului se înregistrează avansurile în lei acordate producătorilor, iar în credit avansurile reținute cu ocazia decontării mărfurilor cumpărate;
- **471 „Venituri înregistrate în avans“,** cont de pasiv. În credit se înregistrează dobânda facturată clienților externi (inclusă în prețul extern) transformată în lei la cursul de schimb de la data facturării, iar în debit dobânda constituită ca venit financiar pe măsura încasării ratelor şi dobânzilor aferente. Soldul creditor exprimă dobânzile facturate la extern şi neîncasate;
- **267 „Creanțe imobilizate“,** cont de activ care, în cazul operațiilor de export pe credit comercial, înregistrează în debitul său cota de garanție de bună execuție reținută de partenerii externi, iar în credit cota de garanție încasată de la partenerii externi la expirarea perioadei de garanție;

---

*Vezi şi C. Enescu „Contabilitatea în comerțul exterior“, Ed. Ştiințifică şi Enciclopedică, 1977, pag. 120

**Vezi H.G.335/16.05.1995 privind regimul constituirii, utilizării şi deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici şi societăților bancare, în M. O. 100/1995.

- **1621 „Credite bancare pe termen lung şi mediu“**, cont de pasiv. În creditul contului se înregistrează împrumutul primit de la banca comercială pentru plata furnizorilor interni, iar în debit rambursarea împrumutului la scadența/scadențele stabilite;
- **1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu“**, cont de pasiv. În credit se înregistrează dobânda calculată datorată băncii pentru creditul acordat, iar în debit dobânda plătită;
- **151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“**, cont de pasiv. În cazul exporturilor pe credit pe termen mijlociu şi lung în credit se înregistrează provizioanele constituite pentru cota de garanție reținută de clienții externi (cont 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“, precum şi cele pentru cota de service şi cota de risc, penalități şi neprevăzute pentru eventualele cheltuieli cu această destinație (cont 1518 „Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“. În debit se înregistrează sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli. Constituirea şi majorarea provizioanelor, respectiv diminuarea sau anularea lor se reflectă în contabilitate în corespondență cu conturile de cheltuieli şi de venituri din provizioane: 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“ şi 7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“.

2.4.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung

Caracteristicile exportului pe termen mediu şi lung, mai ales sub aspectul diversității şi complexității operațiunilor, impun, pentru o mai uşoară înțelegere, **exemplificarea** acestuia cu date simplificate pe cât posibil.

În acest sens, considerăm că SCE OMEGA exportă la 1.06.N. o instalație complexă pe credit comercial pe termen mediu de 2 ani, cunoscând că:

- la 1.03.N. SCE încasează de la clientul extern un avans de 300 $ (15% din valoarea externă FOB net). În aceeaşi zi vinde valuta pe piața valutară la cursul de 15.200 lei/$, iar suma în lei încasată o transferă ca avans unității producătoare;
- la 20.05.N unitatea producătoare facturează marfa către SCE la prețul de livrare de 25.560.000 lei, TVA 22%;
- la 30.05.N SCE contractează cu banca comercială un credit pe termen mediu de 2 ani pentru suma de 21.000.000 lei (valoarea facturată de producător exclusiv TVA - avansul acordat de 4.560.000 lei). Dobânda percepută de bancă pentru creditul acordat se calculează pe baza procentului de 10%. Creditul bancar şi dobânda aferentă se ramburseazăbăncii pe măsura încasării ratelor de la extern (două rate egale: 1.06.N+1 şi 1.06.N+2);
- la 1.06.N se facturează marfa clientului extern în condiția de livrare CAF pentru suma de 2.322 $ din care: transport extern efectiv 200 $, dobândă externă 122 $ (4% din creditul comercial acordat de 1.500$);
- decontarea exportului cu clientul extern se face astfel: 15% din valoarea FOB avans încasat la 1.03.N; 10% din valoarea externă FOB + cheltuielile externe de transport la livrare (1.06.N); restul de 1.500 $ din valoarea FOB + dobânda aferentă de 122 $ se încasează în două rate anuale egale. Din suma facturată, la livrare, clientul extern reține

cota de garanție de 5% din valoarea FOB, adică 100 $ care se restituie integral la expirarea perioadei de garanție (1.06.N+3);

- la 1.06.N se înregistrează și factura unității prestatoare de servicii pentru transportul extern de 200 $, plata făcându-se în aceeași zi, la cursul de 15.500 lei/$;

Evoluția cursului în lei al dolarului în perioada de derulare a contractului extern: la 1.03.N. = 15.000 lei, la 1.06.N. = 15.500 lei, la 31.12.N. = 16.000 lei, în exercițiile N+1, N+2 și N+3 = 16.500 lei.

Pe baza datelor de mai sus, operațiunile contabile proprii exportului pe credit pe termen mediu și lung sunt următoarele:

a) Operațiunile în cursul exercițiului N

1. Încasarea avansului de 15% din valoarea externă FOB net de la partenerul extern: 2.000 $ x 15% = 300 $ x 15.000 lei = 4.500.000 lei; vânzarea valutei la cursul de 15.200 lei/$ x 300 $ = 4.560.000 lei și transferarea avansului în lei unității producătoare:

1.03.N.

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	419 „Clienți-creditori“	4.500.000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	4.560.000
409 „Furnizori-debitori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	4.560.000

2. Înregistrarea facturii unității producătoare:
- Prețul de livrare ..... 25.560.000 lei
- TVA 22% ..... 5.623.200 lei
Total 31.183.200 lei

20.05.N

357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“	=	401 „Furnizori“	31.183.200
			25.560.000
4426 „TVA deductibilă“			5.623.200

3. Contractarea cu banca comercială a creditului necesar plății furnizorului intern: valoarea facturată exclusiv TVA = 25.560.000 lei - avansul plătit 4.560.000 lei = 21.000.000 lei. Dobânda se calculează pe baza cotei de 10% și se achită o dată cu ratele scadente.

30.05.N

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	1621 „Credite bancare pe termen lung și mediu“	21.000.000

4. Decontarea mărfurilor cumpărate cu unitatea producătoare:
- Valoare facturată ..... 31.183.200 lei
- Avans reținut ..... 4.560.000 lei
- Diferență de plată ..... 26.623.200 lei

30.05.N

401 „Furnizori“	=	%	31.183.200
		5121 „Conturi la bănci în lei“	26.623.200
		409 „Furnizori-debitori“	4.560.000

Scanned with OKEN Scanner

5. Facturarea mărfurilor livrate pe credit comercial pe termen mediu clientului extern (1.06.N):

Factura externă de uz intern

Nr. crt.	Elemente de calcul		Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (15.500 lei/$)
1.	Valoarea externă CAF	-	2.322	35.991.000
2.	Transport extern	-	200	3.100.000
3.	Dobânda*	-	122	1.891.000
4.	Valoarea externă FOB $[1-(2+3)]$	-	2.000	31.000.000

1.06.N

411 „Clienți“	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	35.991.000
			31.000.000
		708 „Venituri din activități diverse“	3.100.000
		472 „Venituri înregistrate în avans“	1.891.000

6. Concomitent se scad mărfurile din gestiune la costul de achiziție de 25.560.000 lei.

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	357 "Mărfuri în custodie sau consignație la terți“	25.560.000

7. Se înregistrează reținerile făcute de clientul extern din valoarea facturată:
- Avans: 300 $ x 15.500 lei = 4.650.000 lei
- Cota de garanție: 100 $ x 15.500 lei = 1.550.000 lei
- Total rețineri: 6.200.000 lei

1.06.N

%	=	411 „Clienți“	6.200.000
419 „Clienți creditori“			4.650.000
267 „Creanțe imobilizate“			1.550.000

8. Concomitent se calculează și înregistrează diferența de curs valutar aferentă avansului încasat de la clientul extern:

Dcv(-) = 300 $ x (15.000 lei - 15.500 lei) = 150.000 lei

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	419 „Clienți-creditori“	150.000

9. Totodată se înregistrează încasările la livrarea la extern:
- 200 $ (10% din val. FOB) x 15.500 lei = 3.100.000 lei
- 200 $ transportul extern x 15.500 lei = 3.100.000 lei

Total 6.200.000 lei

1.06.N

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	411 „Clienți“	6.200.000

* $Dc = VE_0(1+K)^n - VE_0$
$Dc = 1.500\ \$ \times (1{,}04)^2 - 1.500\ \$ = 122\ \$$ (rotunjit)
1.500 $ = valoarea creditului comercial (Valoarea FOB de 2.000 $ - avansul de 300 $ și plata la livrare de 200 $)

Scanned with OKEN Scanner

10. Factura unității prestatoare de servicii de 200 $ x 15.500 lei = 3.100.000 lei și plata acesteia:

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal“	=	401 „Furnizori“	3.100.000
401 „Furnizori“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	3.100.000

b) Operațiunile la sfârșitul exercițiului N

11. Diferența de conversie aferentă creanței neîncasate:
- Debit cont 411: 2.322 $
- Credit cont 411: 800 $
- Sold cont 411: 1.522 $
- Valoarea în lei la cursul de la 31.12.N
..... 1.522 $ x 16.000 lei = 24.352.000 lei
- Val. în lei la cursul de la facturare (soldul în lei al ct. 411):
..... 23.591.000 lei
- Dif. de conversie (+) → câștig latent: ..... 761.000 lei

31.12.N

411 „Clienți“	=	477 „Diferențe de conversie pasiv“	761.000

12. Diferența de conversie aferentă cotei de garanție:
- Val. în lei la cursul de la 31.12.N:
..... 100 $ x 16.000 lei = 1.600.000 lei
- Val. în lei la cursul de la reținere:
..... 100 $ x 15.500 lei = 1.550.000 lei
- Dif. de conversie (+) -->..... câștig latent 50.000 lei

31.12.N

267 „Creanțe imobilizate“	=	477 „Diferențe de conversie-pasiv“	50.000

13. Constituirea provizionului pentru cota de garanție reținută de clientul extern: 100 $ x 16.000 lei = 1.600.000 lei

30.05.N

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“	1.600.000

14. Diferențele de curs valutar aferente disponibilităților în devize:
Debit cont 5124: 300 $ (op.1) + 400 $ (op.9) = 700 $
Credit cont 5124: 200 $ (op.10) + 300 $ (op.1) = 500 $
- Val. în lei la cursul de la 31.12.N:
200 $ x 16.000 lei = 3.200.000 lei
- Val. în lei a soldului contului 5124: 3.040.000 lei
- Dcv(+) 160.000 lei

31.12.N

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	160.000

15. Cheltuielile financiare aferente exercițiului N cu dobânda datorată băncii pentru finanțarea exportului:

$$D = \frac{21.000.000 lei \cdot 10 \cdot 7 luni}{100 \cdot 12} = 1.225.000 lei$$

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu"	1.225.000

16. Constituirea veniturilor aferente exercițiului N din dobânda facturată la extern:
- Dobânda totală calculată pentru 24 luni (2 ani) = 122 $
- Dobânda lunară: 122 $: 24 luni = 5 $
- Dobânda aferentă exercițiului N: 5 $ x 7 luni = 35 $
- Val. în lei a dobânzii: 35 $ x 15.500 lei = 542.500 lei

472 „Venituri înregistrate în avans"	=	766 „Venituri din dobânzi"	542.500

c) Operațiunile în exercițiile N + 1 și N + 2 (cumulat)

17. Anularea diferențelor de conversie (câștigurilor latente) din exercițiul (exercițiile) precedente:

1.01.N+1, N+2

477 „Diferențe de conversie-pasiv"	=	411 „Clienți"	761.000
477 „Diferențe de conversie-pasiv"	=	267 „Creanțe imobilizate"	50.000

18. Încasarea ratelor anuale și dobânzilor aferente de la clienții externi:
Rata anuală: 1.500 $ - 100 $ cota garanție:2 ani = 700 $
Dobânda anuală: 122 $: 2 = 61 $;
Total 761 $

Scadențar

Nr. crt.	Exercițiul financiar	Rata anuală	Dobânda aferentă	Total de plată
1.	N + 1	700 $	61 $	761 $
2.	N + 2	700 $	61 $	761 $
	Total	1.400 $	122 $	1.522 $

- Val. în lei a încasărilor la cursul zilei: 1.522 $ x 16.500 lei = 25.113.000 lei
- Val. în lei a încasărilor la cursul de la fact.: 1.522 $ x 15.500 lei = 23.591.000 lei
- Dcv (+) ..... 1.522.000 lei

1.06.N+1, N+2

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	25.113.000
		411 „Clienți"	23.591.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	1.522.000

19. Rambursarea creditelor băncii comerciale:
21.000.000 lei : 2 ani = 10.500.000 lei/anual

1.06.N+1, N+2

1621 „Credite bancare pe termen lung şi mediu“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	21.000.000

20. Cheltuielile financiare cu dobânda aferentă creditelor obținute de la bancă:

- pentru exercițiul N +1:

a) perioada 1.01-1.06.N + 1

$$\frac{21.000.000 lei \cdot 10 \cdot 5 luni}{100 \cdot 12} = 875.000 lei$$

b) perioada 1.06. - 31.12. N + 1

$$\frac{10.500.000 lei \cdot 10 \cdot 7 luni}{100 \cdot 12} = 612.500 lei$$

Total N + 1 ..... 1.487.500 lei

- pentru exercițiul N + 2

a) perioada 1.0 - 1.06.N + 2

$$\frac{10.500.000 lei \cdot 10 \cdot 5 luni}{100 \cdot 12} = \text{.....} \underline{437.500 \text{ lei}}$$

Total N + 1, N + 2 ..... 1.925.000 lei

31.12.N+1, N+2

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu“	1.925.000

21. Plata dobânzilor bancare aferente creditelor obținute:

- Rata N + 1

$$D = \frac{21.000.000 \cdot 10}{100} = 2.100.000 lei$$

- Rata N + 2

Credit rămas: 21.000.000 - 10.500.000 = 10.500.000 lei

$$D = \frac{10.500.000 \cdot 10}{100} = 1.500.000 lei$$

- Total dobânzi: 2.100.000 lei + 1.050.000 lei = 3.150.000 lei

1.06.N+1, N+2

1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	3.150.000

Scanned with OKEN Scanner

22. Constituirea veniturilor financiare din dobânzile facturate la extern:
- **pentru N + 1:** Dobânda anuală ..... 61 $
- **pentru N + 2:** Dobânda = 61 $: 12 luni = 5,10 $ x 5 luni ..... 26 $
Total ..... 87 $
- Val. în lei la cursul de la facturare: 87 $ x 15.500 lei = 1.348.500 lei

31.12.N+1, N+2

472 „Venituri înregistrate în avans“	=	766 „Venituri din dobânzi“	1.348.500

23. Încasarea cotei de garanție de la clientul extern la expirarea perioadei de garanție:
- Val. în lei la cursul zilei: 100 $ x 16.500 lei = 1.650.000 lei
- Val. în lei la data reținerii: 100 $ x 15.500 lei = 1.550.000 lei
- Dcv (+) 100.000 lei

1.06.N+3

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	1.650.000
		267 „Creanțe imobilizate“	1.550.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	100.000

24. Anularea provizionului pentru cota de garanție restituită de clientul extern: 100 $ x 16.000 lei = 1.600.000 lei

31.12.N+3

1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	1.600.000

2.5. Contabilitatea provizioanelor specifice exportului de mărfuri pe cont propriu

Exportului de mărfuri pe cont propriu îi sunt proprii trei categorii de provizioane: pentru deprecierea stocurilor, pentru deprecierea creanțelor, pentru riscuri și cheltuieli.

Calculul și înregistrarea în contabilitate a provizioanelor sunt o consecință directă a aplicării principiului prudenței și a evaluării patrimoniului în concordanță cu cerințele gestiunii în economia de piață.

Potrivit principiului prudenței „nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv, subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior“ (art. 23 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității).

Corelând principiul prudenței cu evaluarea elementelor patrimoniale rezultă că, la sfârșitul fiecărui exercițiu, după efectuarea inventarierii generale apare necesitatea comparării valorii contabile (valoarea de intrare în patrimoniu) cu valoarea de inventar (valoarea actuală) și reținerii pentru înregistrarea în contabilitate, în cazul elementelor de activ, a minusului de valoare (valoarea contabilă mai mare decât valoarea de inventar).

Scanned with OKEN Scanner

2.5.1. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor

Pentru elementele de activ de natura stocurilor valoarea contabilă (valoarea de intrare în patrimoniu) rezultă din conturile de stocuri. Valoarea de inventar se calculează în funcție de utilitatea bunului în unitate și de prețul pieței.

Sub aspectul tehnicii de înregistrare contabilă, în literatura străină de specialitate sunt tratate două metode: metoda generală și metoda globală a provizioanelor.

Metoda generală. Constă în constituirea și suplimentarea provizioanelor prin majorarea corespunzătoare a cheltuielilor și diminuarea sau anularea lor prin majorarea corespunzătoare a veniturilor. Metoda poate fi aplicată pe categorii de stocuri (materii prime, produse, mărfuri etc.) sau pe ansamblul stocurilor.

Metoda globală a provizioanelor. Constă în faptul că provizioanele aferente stocurilor finale sunt constituite prin majorarea corespunzătoare a cheltuielilor, urmând ca la începutul exercițiului următor acestea să fie anulate prin majorarea corespunzătoare a veniturilor.

Pentru țara noastră, normele legale (Regulamentul de aplicare a Legii contabilității) prevăd calculul deprecierii stocurilor după metoda generală aplicată pe categorii de stocuri. Calculul deprecierii se face la sfârșitul exercițiului curent, urmând ca la sfârșitul fiecărui exercițiu următor, cu ocazia inventarierii, să aibă loc analiza și regularizarea provizioanelor prin suplimentare sau diminuare, după cum provizionul necesar este mai mare sau mai mic decât provizionul curent. În cazul provizioanelor devenite fără obiect acestea se anulează.

Contabil, provizioanele pentru deprecierea stocurilor de mărfuri se reflectă cu ajutorul contului 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor" și a conturilor corespondente de cheltuieli 6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante", respectiv, de venituri 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante".

Pentru **exemplificare** considerăm că SCE DELTA efectuează următoarele operațiuni cu mărfuri în exercițiile N și N + 1;

a) **în exercițiul N**

- în intervalul 1.01.N - 31.12.N cumpără mărfuri de la furnizori la costul de achiziție de 10.000.000 lei, TVA 22%;
- în același interval vinde mărfuri la export, costul de achiziție calculat după metoda FIFO fiind de 4.000.000 lei;
- la 31.12 N, după inventarierea generală, constată că valoarea actuală a stocului de mărfuri este de 5.700.000 lei;

b) **în exercițiul N + 1**

- în intervalul 1.01. - 31.12.N + 1 mai livrează la export mărfuri al căror cost de achiziție este de 4.500.000 lei;
- la 31.12.N + 1 valoarea de inventar a stocului de mărfuri este de 1.400.000 lei.

Operațiunile contabile în exercițiul N

1. Cumpărarea de mărfuri de la furnizorii interni:

- Costul de achiziție ..... 10.000.000 lei
- TVA 22% 2.200.000 lei
- Total ..... 12.200.000 lei

1.01.N-31.12.N

%	=	401 „Furnizori“	12.200.000
371 „Mărfuri“			10.000.000
4426 „TVA-deductibilă“			2.200.000

2. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute, cost de achiziție 4.000.000 lei

1.01.N-31.12.N

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	4.000.000

Situația la 31.12.N

a) Val. contabilă a stocului de mărfuri
D.371: 10.000.000 lei - C 371: 4.000.000 lei ..... 6.000.000 lei
b) Val. de inventar a stocului de mărfuri ..... 5.700.000 lei
c) Provizion necesar: a-b 300.000 lei

3. Înregistrarea provizionului de mărfuri la sfârșitul exercițiului N:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“	300.000

Operațiunile în exercițiul N + 1

4. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute în intervalul 1.01.N + 1-31.12.N + 1 la costul de achiziție de 4.500.000 lei

1.01.N+1 – 31.12 N+1

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	4.500.000

Situația la 31.12.N + 1

a) Valoarea contabilă a stocului de mărfuri
Sold D.371 din ex. N: 6.000.000 lei - C.371 în N + 1
.....4.500.000 lei:.. = 1.500.000 lei
b) Valoarea de inventar la 31.12.N + 1 ..... 1.400.000 lei
c) Provizion necesar (a-b) ..... 100.000 lei
d) Provizion existent (credit cont 397) ..... 300.000 lei
e) Diminuare de provizion (d-c) ..... 200.000 lei

5. Se regularizează provizionul la sfârșitul exercițiului N + 1 prin diminuare cu suma de 200.000 lei

31.12 N+1

397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	200.000

În urma acestei operațiuni, contul 397 rămâne cu un sold creditor de 100.000 lei, care nu reprezintă altceva decât provizionul necesar calculat la 31.12.N + 1.

În ipoteza aplicării celei de-a doua metode, cea a creării și anulării globale a provizioanelor, operațiunile contabile specifice, folosind datele de mai sus, sunt:

Scanned with OKEN Scanner

a) în exercițiul N

Constituirea provizionului pentru depreciere în sumă de 300.000 lei

	31.12.N		
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	397„Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“	300.000

b) în exercițiul N + 1

Anularea provizionului din exercițiul precedent

	1.01.N+1		
397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	300.000

Constatarea provizionului necesar la sfârşitul exercițiului N + 1:

	31.12.N+1		
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“	100.000

2.5.2. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor

Creanțele rezultate din activitatea desfăşurată de societățile comerciale se grupează după diferite criterii, între care:

a) după **natura activităților** care le generează, deosebim:

- **creanțe comerciale,** cele care rezultă din relațiile comerciale ale întreprinderii (vânzări);
- **creanțe imobilizate,** cele care rezultă, în principal, din relațiile financiare ale întreprinderii (împrumuturi acordate), fiind deci o speță a imobilizărilor financiare;
- **alte creanțe,** cele care rezultă din operațiuni în cadrul grupului şi cu asociații, din sume de recuperat de la debitori ş.a.;

b) după **gradul de certitudine** a încasării, deosebim:

- **creanțe certe,** cele care se decontează în termenul normal şi pentru care există certitudinea încasării lor;
- **creanțe incerte,** cele pentru care nu există certitudinea încasării lor în termenul normal de decontare sau sunt incerte, parțial sau total sub aspectul decontării. Ele sunt rezultatul relațiilor comerciale cu clienții rău platnici, dubioşi, incerți sau în litigiu;

c) după **moneda în care sunt exprimate,** deosebim:

- creanțe în **moneda națională,** în lei, cele care provin din relațiile cu clienții interni;
- creanțe în **devize,** cele care provin din relațiile cu clienții externi;

d) după **perioada de timp** în care se decontează, deosebim:

- creanțe pe **termen scurt** (până la un an);
- creanțe pe **termen mediu şi lung** (de la unu la cinci ani, respectiv, peste cinci ani).

Scanned with OKEN Scanner

Gruparea creanțelor după criteriile menționate este necesară întrucât are implicații directe în modul de rezolvare financiar-contabilă a problematicii provizioanelor pentru deprecierea lor.

Sigur că, similar celorlalte provizioane, provizioanele pentru deprecierea creanțelor se calculează la sfârșitul exercițiului financiar prin compararea valorii de inventar (actuale) cu valoarea contabilă (nominală) a fiecărei creanțe. Dacă valoarea de inventar (actuală) este mai mică decât cea contabilă (nominală) pentru diferența rezultată se procedează la constituirea de provizioane pentru depreciere.

În legătură cu calculul și regularizarea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor, în general, și a celor din operațiile de export pe cont propriu, în special, facem următoarele remarci.

Prima. Problematica provizioanelor pentru deprecierea creanțelor se rezumă, în cazul nostru, doar la creanțele comerciale externe, în devize.

A doua. Ținând seama de gradul de certitudine a încasării, societățile comerciale constituie provizioane doar pentru creanțele incerte.

A treia. La sfârșitul fiecărui exercițiu are loc mai întâi virarea creanțelor din categoria creanțelor certe în cea a creanțelor incerte*. În continuare, la sfârșitul exercițiului financiar, se calculează, atât pentru creanțele certe, cât și pentru creanțele incerte, diferențele de conversie: favorabile, când cursul de schimb de la data închiderii exercițiului este mai mare decât cel de la data constituirii creanțelor, și nefavorabile, în situația inversă.

A patra. Valoarea actuală (valoarea de inventar) care se compară cu valoarea contabilă (nominală) a creanțelor este o valoare estimată, o valoare probabilă de încasat (vezi art. 132 din Regulament). Nefăcându-se nici o altă precizare, se trage concluzia că fiecare societate comercială își stabilește valoarea probabilă de încasat de la fiecare client incert în funcție de informațiile pe care le deține cu privire la situația sa financiară, respectiv solvabilitatea sa.

A cincea. Provizioanele pentru deprecierea creanțelor comerciale se constituie pe seama cheltuielilor de exploatare. Ele sunt calculate în raport cu valoarea nominală a creanțelor (la export creanțele sunt constituite fără TVA întrucât impozitarea se face cu cota zero de TVA).

În ce privește provizioanele calculate pentru pierderile din diferențele de curs valutar (diferențele de conversie nefavorabile) acestea se constituie pe seama cheltuielilor financiare și fac obiectul provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli.

Înregistrarea pe venituri a provizioanelor se efectuează fie pe măsura lichidării creanțelor în valută, pentru care acestea au fost constituite, fie ca urmare a creșterii cursului valutar de referință la încheierea exercițiului financiar.

Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor comerciale se ține cu ajutorul conturilor specifice de provizioane, de cheltuieli și venituri și anume: 491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți", 6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante". 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante". Pentru pierderile din diferențele de conversie nefavorabile se utilizează conturile: 1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar", 6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli" și 7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli".

* Vezi H.G. 335/16.05.1995 privind regimul constituirii utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare, în M.O. nr. 100/1995

Scanned with OKEN Scanner

În ce privește metodologia de contabilizare a provizioanelor pentru deprecierea creanțelor, aceasta nu diferă, ca principiu, de cea privind provizioanele în general. Singurul element de diferențiere îl reprezintă metodologia proprie de calcul și regularizare.

Exemplificarea metodologiei contabile. Considerăm că, la sfârșitul exercițiului N, la SCE CARPAȚI situația creanțelor-clienți incerți se prezintă astfel:

Denumirea clientului	Creanța externă în devize	Cursul de schimb în lei la facturare	Valoarea în lei la cursul de schimb de la data facturării	Perioada de încasare	Grad de recuperare
A	1.000 $	15.000	15.000.000	Noiembrie N.	90%
B	4.000 $	15.000	60.000.000	Octombrie N.	80%
C	2.000 Fr.Fr.	3.000	6.000.000	August N.	70%
D	20.000 Fr.Fr.	3.000	60.000.000	Iunie N.	60%
TOTAL	-	-	141.000.000	-	-

Cursul de schimb la 31.12.N este: 16.000 lei/$ și 2.800 lei/Fr.Fr.

În exercițiul N + 1, SCE CARPAȚI încasează în totalitate clientul A și 75% din creanța clientului B. Cursul la încasare = 15.500 lei. Creanțele C și D rămân neîncasate.

Gradul de recuperare a creanțelor neîncasate se consideră B = 80%, C = 60% și D = 40%.

Cursul de schimb la 31.12.N + 1: 16.500 lei/$ și 2.500 lei/Fr.Fr.

În exercițiul N + 2, SCE CARPAȚI încasează în întregime clienții B și C, clientul D este declarat insolvabil.

Cursul de schimb la încasare 16.800 lei/$ și 2.600 lei/Fr.Fr., iar la 31.12.N + 2, 2.400 lei/Fr.Fr.;

În exercițiul N + 3, se reactivează creanța insolvabilă privind clientul D și se încasează. Cursul la încasare 2.700 lei/Fr.Fr.

Rezolvare

a) **Operațiunile la sfârșitul exercițiului N**

1. Virarea creanțelor neîncasate în termen în categoria creanțelor incerte (vezi tabelul precedent):

31.12.N

416 „Clienți" = 411 „Clienți" 141.000.000

2. Calculul diferențelor de conversie pentru creanțele în sold la 31.12.N:

Denumirea clientului	Valoarea creanței în devize	Cursul de schimb		Diferențe de conversie	
		La constituire	La 31.12.N.	Activ	Pasiv
0	1	2	3	4=1x(2-3)	5=1x(3-2)
A	1.000 $	15.000	16.000	-	1.000.000
B	4.000 $	15.000	16.000	-	4.000.000
C	2.000 Fr.Fr.	3.000	2.800	400.000	-
D	20.000 Fr.Fr.	3.000	2.800	4.000.000	-
TOTAL	-	-	-	4.400.000	5.000.000

Scanned with OKEN Scanner

a) diferențele de conversie-activ (pierderi latente):

31.12.N

476 „Diferențe de conversie-activ" = 416 „Clienți incerți" 4.400.000

b) diferențele de conversie-pasiv (câștiguri latente):

31.12.N

416 „Clienți incerți" = 477 „Diferențe de conversie-pasiv" 5.000.000

c) Concomitent, pentru pierderea latentă de 4.400.000 lei se constituie provizionul pentru pierderea din schimb valutar:

31.12.N

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli" = 1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar" 4.400.000

3. Calculul și înregistrarea diferențelor pentru deprecierea creanțelor:

Denumirea clientului	Valoarea creanței (la cursul de la facturare)	Grad de recuperare	Provizion necesar
0	1	2	3 = 1x (100%-%col.2)
A	15.000.000	90%	1.500.000
B	60.000.000	80%	12.000.000
C	6.000.000	60%	2.400.000
D	60.000.000	40%	36.000.000
TOTAL	141.000.000	-	51.900.000

31.12.N

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante" = 491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți" 51.900.000

b) **Operațiunile în cursul și la sfârșitul exercițiului N + 1**

4. Anularea diferențelor de conversie aferente creanțelor în sold la 31.12.N + 1

31.12.N+1

416 „Clienți incerți" = 476 „Diferențe de conversie-activ" 4.400.000

477 „Diferențe de conversie-pasiv" = 416 „Clienți incerți" 5.000.000

5. Încasarea creanțelor A și B:

- Creanța A: 1.000 $ x 15.500 lei = 15.500.000 lei
- Creanța B: 3.000 $ x 15.500 lei = 46.500.000 lei (75%)

Total val. în lei la încasare 62.000.000 lei

- Creanța A la fact.: 1.000 $ x 15.000 lei = 15.000.000 lei
- Creanța B la fact.: 3.000 $ x 15.000 lei = 45.000.000 lei

Total val. în lei la facturare ..... 60.000.000 lei

- Dcv (+) ..... 2.000.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	62.000.000
		416 „Clienți incerți“	60.000.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	2.000.000

6. Calculul și înregistrarea diferențelor de conversie pentru creanțele în sold la 31.12.N + 1:

Denumirea clientului	Valoarea creanței în devize	Cursul de schimb		Diferențe de conversie	
		La constituire	La 31.12.N+1	Activ	Pasiv
0	1	2	3	4=1x(2-3)	5=1x(3-2)
B	1.000 $	15.000	16.500	-	1.500.000
C	2.000 Fr.Fr.	3.000	2.500	1.000.000	-
D	20.000 Fr.Fr.	3.000	2.500	10.000.000	-
TOTAL	-	-	-	11.000.000	15.000.000

a) diferențele de conversie-activ (pierderi latente):

31.12.N+1

476 „Diferențe de conversie-activ“	=	416 „Clienți incerți“	11.000.000

b) diferențele de conversie-pasiv (câștiguri latente):

31.12.N+1

416 „Clienți incerți“	=	477 „Diferențe de conversie pasiv“	1.500.000

c) Concomitent, se regularizează provizionul pentru diferențele de conversie-activ (pierderile latente):

- Provizion necesar ..... = 11.000.000 lei
- Provizion existent (C.1514) ..... = 4.400.000 lei
- Suplimentarea provizionului 6.600.000 lei

31.12.N+1

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	6.600.000 lei

7. Calculul și regularizarea diferențelor pentru deprecierea creanțelor:

Denumirea clientului	Valoarea creanței (la cursul de la facturare)	Grad de recuperare	Provizion necesar
0	1	2	3 = 1x (100%-col.2)
B	15.000.000 (1.000 $ x 15.000 lei)	80%	3.000.000
C	6.000.000 (2.000 Fr. x 3.000 lei)	60%	2.400.000
D	60.000.000 (20.000 Fr. x 3.000 lei)	40%	36.000.000
TOTAL	81.000.000	-	41.400.000

Scanned with OKEN Scanner

- Provizion necesar ..... 41.400.000 lei
- Provizion existent (C.491) (vezi op.3) ..... 51.900.000 lei
- Diminuarea provizionului ..... 10.500.000 lei

31.12.N+1

491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	10.500.000

c) Operațiunile în cursul și la sfârșitul exercițiului N + 2

8. Anularea diferențelor de conversie aferente creanțelor în sold la 31.12.N + 1

31.12.N+1

416 „Clienți incerți“	=	476 „Diferențe de conversie-activ“	11.000.000
477 „Diferențe de conversie-pasiv“	=	416 „Clienți incerți“	1.500.000

9. Încasarea creanțelor B și C:

- Creanța B: 1.000 $ x 16.800 lei ..... = 16.800.000 lei
- Creanța C: 2.000 FR x 2.4000 lei ..... = 4.800.000 lei

Total val. la încasare ..... 21.600.000 lei

- Creanța B la fact.: 1.000 $ c 15.000 lei = 15.000.000 lei
- Creanța C la fact: 2.000 Fr. x 3.000 lei = 6.000.000 lei

Total val. la facturare ..... 21.000.000 lei

Dcv(-) ..... 600.000 lei

1.01.N+2

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	21.600.000
		416 „Clienți incerți“	21.000.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	600.000

10. Înregistrarea pe cheltuieli a clientului D, insolvabil (20.000 Fr.Fr. x 3.000 lei/Fr.Fr. = 60.000.000 lei:

31.12.N+2

654 „Pierderi din creanțe“	=	416 „Clienți incerți“	60.000.000

11. Concomitent, creanța se înregistrează în contul în afara bilanțului 8034 „Debitori scoși din activ urmăriți în continuare“:

Debit: 8034 ..... 60.000.000

12. Se regularizează provizionul pentru diferențele de conversie-activ pentru creanța C încasată și pentru creanța D insolvabilă:

- Provizion necesar ..... 0 lei
- Provizion existent (C.1514): vezi op. 6 ..... 11.000.000 lei
- Anularea provizionului ..... 11.000.000 lei

1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	11.000.000

13. Calculul şi regularizarea diferențelor pentru deprecierea creanțelor la 31.12.N + 2:

A. Provizioane necesare:

- pentru clienții B+C încasați ..... 0 lei
- pentru clientul D - insolvabil ..... 0 lei

Total provizioane necesare 0 lei

B. Provizioane existente:

- pentru clientul B (vezi op.7) ..... 3.000.000 lei
- pentru clientul C (vezi op.7) ..... 2.400.000 lei
- pentru clientul D (vezi op.7) ..... 36.000.000 lei

Total provizioane existente 41.400.000 lei

C. Anularea provizioanelor (B-A)

491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți"	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante"	41.400.000

d) **Operațiunile în exercițiul N + 3**

14. Reactivarea creanței ca urmare a stării de solvabilitate a clientului D. (20.000 Fr.Fr. x 3.000 lei = 60.000.000 lei)

N+3

411 „Clienți"	=	754 „Venituri din creanțe reactivate"	60.000.000

15. Concomitent are loc scăderea creanței din contul în afara bilanțului 8034:
Credit: 8034 ..... 60.000.000

16. Încasarea creanței, cursul la încasare fiind 2.700 lei/Fr.Fr. (20.000 Fr.Fr. x 2.700 lei/Fr.Fr. = 54.000.000 lei).

N+3

%	=	411 „Clienți"	60.000.000
5124 „Conturi la bănci în devize"			54.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			6.000.000

Dacă operațiunile de export pe cont propriu generează şi creanțe din categoria „Debitori diverşi" acestea se reflectă în contabilitate după metodologia cunoscută, utilizându-se conturile: 496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor debitori-diverşi", 6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri" şi 7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri".

2.5.3. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli privind exportul pe cont propriu, aşa cum rezultă din art. 44 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, privesc cu precădere: litigiile, amenzile şi penalitățile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte; cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție şi alte cheltuieli privind garanția acordată clienților, cheltuielile din diferențele de conversie nefavorabile (pentru deprecierea creanțelor) ş.a.

Contabil, provizioanele din această categorie sunt înregistrate cu ajutorul conturilor: 151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", cu dezvoltarea pe conturi sintetice de gradul II indicând felul provizioanelor constituite (1511 la 1518), 68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele" (conturile sintetice de gradul I 681, 686 şi 687 dezvoltate pe conturi corespunzătoare de gradul II) şi 78 „Venituri din provizioane" (conturile sintetice de gradul I 781, 786 şi 787 dezvoltate, de asemenea, pe conturi corespunzătoare de gradul II).

O parte dintre aceste provizioane a fost tratată tangențial unor probleme privind exportul pe credit, de exemplu provizioanele pentru cotele de garanție reținute de clienții externi, iar o altă parte a fost tratată cu prilejul prezentării provizioanelor pentru deprecierea creanțelor, de exemplu provizioanele din diferențele de conversie-activ.

În continuare, exemplificăm metodologic contabilizarea provizioanelor constituite pentru litigii.

Considerând că un client extern devine incert şi se intenționează acționarea sa în judecată, atunci:

În exercițiul curent se vor înregistra operațiunile:

1. Virarea creanței în categoria creanțelor incerte:

416 „Clienți incerți"	=	411 „Clienți"

2. Constituirea provizionului cu cheltuielile estimate de judecată:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	1511 „Provizioane pentru litigii"

În exercițiul următor se vor înregistra următoarele operații:

3. Cheltuielile efective de judecată, care se trec în seama clientului în litigiu:

416 „Clienți incerți"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"

4. Încasarea clientului în litigiu pentru creanța inițială plus cheltuielile de judecată:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	416 „Clienți incerți" 765 „Venituri din diferențe de curs valutar"

5. Anularea provizionului constituit:

1511 „Provizioane pentru litigii"	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"

Notă

Dacă cheltuielile de judecată se efectuează în lei, atunci la înregistrarea plăților în lei se poate utiliza formula: 622 = 5121 şi concomitent sumele în lei se convertesc în valută în funcție de cursul zilei şi se trec în seama clientului în litigiu: 416 = 622.

Scanned with OKEN Scanner

3. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision

Ca formă a modalității indirecte de export, exportul în comision realizat de societățile de comerț exterior (SCE) se caracterizează prin faptul că acestea, în calitate de comisionare, derulează exportul de mărfuri în numele lor, dar pe contul și pe riscul unităților producătoare. Drept urmare, rezultatele financiare ale exportului de mărfuri în comision se reflectă în gestiunea unităților producătoare.

3.1. Regimul economic-financiar

Principalele probleme de natură economico-financiară care influențează modul de organizare a exportului în comision la SCE se referă la relațiile economice ale acestora privind exportul, fluxul mărfurilor exportate și relațiile financiare.

Relațiile economice ale SCE. Au la bază contractele economice încheiate cu unitățile producătoare, cu clienții externi și cu unitățile prestatoare de servicii.

Contractele economice încheiate cu **unitățile producătoare** sunt **contracte de comision** care, din punct de vedere juridic, împuternicesc SCE să deruleze contractele externe contra unui comision ce reprezintă contravaloarea serviciilor prestate. Rezultă că obiectul contractelor de comision **nu îl constituie transferul proprietății mărfurilor, ci prestarea unor servicii de specialitate cu privire la încheierea și derularea contractelor de vânzare-cumpărare internațională.**

Contractele de comision pot fi contracte cadru, anuale, dacă între cele două părți există relații comerciale permanente sau pot fi încheiate pentru fiecare operațiune de comerț exterior, dacă relațiile dintre cele două părți sunt accidentale. În esență, prin contractele de comision se stabilesc raporturile obligaționale de mandat și cele financiare: obligațiile reciproce ale părților și modalitățile de colaborare cu privire la realizarea exporturilor, prețul serviciilor prestate, modalitatea de decontare a mărfurilor și a comisionului.

Conținutul contractelor de comision pune în evidență că ele creează temeiul juridic de decontare cu unitățile producătoare a tuturor serviciilor prestate (decontare directă prin plata sumelor datorate unităților producătoare și decontare indirectă prin reținerea din încasările de la extern a unor plăți făcute în contul acestora).

Reținând faptul că în contractele de comision sunt înscrise doar prevederi generale cu privire la realizarea unei operațiuni de export sau a tuturor operațiunilor de export dintr-o anumită perioadă (de regulă un an de zile), iar în contractele externe sunt înscrise prevederi concrete, corelarea celor două contracte se face prin transmiterea de către SCE unităților producătoare a unor sinteze sau chiar a contractelor externe încheiate (în copie) care se constituie ca anexe la contractele de comision. De unde și concluzia că drepturile și obligațiile unităților producătoare izvorăsc din contractele externe încheiate de SCE.

Contractele încheiate cu **clienții externi** sunt contracte obișnuite de vânzare-cumpărare internațională în care SCE apar ca titulare. Elementul esențial al contractelor externe îl constituie prețul mărfurilor negociat într-o anumită condiție de livrare: FOB portul românesc de încărcare, CAF sau CIF portul străin de descărcare.

Cu privire la contractele încheiate de SCE cu **unitățile prestatoare de servicii,** de reținut că, în cazul operațiilor în comision, deși SCE apar ca beneficiare ele prestează

serviciile în contul unităților producătoare (mandante). Dacă însă unitățile producătoare își organizează singure prestarea serviciilor, ele sunt cele care încheie contracte de prestări de servicii cu societățile specializate, cu toate implicațiile care decurg din derularea exporturilor și decontarea serviciilor.

Fluxul mărfurilor exportate. Mărfurile care fac obiectul exportului în comision circulă, de regulă, direct de la unitățile producătoare la clienții externi (destinatari). În consecință, SCE nu gestionează efectiv mărfurile și nu le reflectă cu ajutorul conturilor de stocuri.

Relațiile financiare ale SCE. Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor are loc pe fluxul invers al circulației mărfurilor și anume:

- se încasează mărfurile de la clienții externi în valută la prețul convenit transformat în lei la cursul zilei;
- se achită în valută serviciile externe prestate de societățile specializate (vezi și prima remarcă de mai jos);
- se achită în valută sau în lei unităților producătoare valoarea externă datorată;
- se încasează de la unitățile producătoare comisionul cuvenit și cheltuielile făcute în contul acestora, altele decât serviciile externe (vezi și remarcile 2, 3 și 4 de mai jos).

Referitor la decontarea cu unitățile producătoare a exportului de mărfuri în comision se impun următoarele remarci:

Prima remarcă.

Potrivit prevederilor Regulamentului BNR nr. 3/1997 privind efectuarea operațiunilor valutare, decontarea cu unitățile producătoare a exportului în comision poate fi făcută fie în valută, cu acordul de voință al părților, fie în lei. În ambele cazuri, decontarea poate fi făcută în două variante: la nivelul valorii externe FOB net sau la nivelul valorii externe corespunzătoare condiției efective de livrare dacă aceasta diferă de valoarea FOB net și dacă părțile au convenit astfel.

Varianta 1. Decontarea cu unitățile producătoare la nivelul valorii externe FOB net.

După cum s-a arătat, valoarea externă FOB net se determină ca diferență între valoarea corespunzătoare condiției efective de livrare și valoarea serviciilor externe incluse în preț (transport, asigurare etc.).

Serviciile externe sunt decontate cu unitățile prestatoare în valută care se transformă în lei la cursul zilei când are loc plata. Diferența dintre cursul de schimb din ziua plății și cel din momentul primirii facturilor de servicii se reflectă ca cheltuieli sau venituri financiare în conturile 665, respectiv 765.

Valoarea externă FOB net care se decontează unităților producătoare în valută se transformă în lei, de asemenea la cursul zilei. Diferența dintre cursul de schimb al zilei când are loc plata și cel din momentul facturării la extern se reflectă ca cheltuieli sau ca venituri financiare în conturile 665, respectiv 765.

Aparent, reflectarea diferențelor de curs valutar aferente încasărilor și plăților în valută în conturile de venituri și/sau cheltuieli financiare ar afecta gestiunea SCE. În realitate nu se întâmplă așa întrucât diferențele respective se regularizează la sfârșitul anului cu ocazia calculării diferențelor de curs aferente valutei în sold sau soldului în lei al contului 5124 (când cele două diferențe se egalizează).

Scanned with OKEN Scanner

Considerând că o SCE facturează la extern în comision mărfuri de 10 $ la cursul de 10.000 lei/$, le încasează la cursul de 10.400 lei/$ şi le plăteşte unității producătoare la cursul de 10.500 lei/$, rezultă că la sfârşitul anului contul 5124 are doar sold în lei, creditor, de 1.000 lei (soldul în valută este zero), contul 765 are sold creditor de 4.000 lei, iar contul 665 are sold debitor de 5.000 lei. Soldul creditor în lei al contului 5124 exprimă diferență favorabilă de curs valutar care se înregistrează prin operațiunea: 5124 = 765 1.000 lei. În acest fel se ajunge la acelaşi nivel al cheltuielilor şi veniturilor financiare din diferențe de curs valutar, de 5.000 lei, fără a fi influențate de rezultatele financiare ale SCE.

Dacă decontarea cu unitățile producătoare se efectuează în lei, suma care se achită acestora se determină în funcție de aceleaşi date: valoarea externă FOB şi cursul de schimb al zilei, iar diferența de curs valutar se reflectă ca şi când plata s-ar fi făcut în valută.

A doua remarcă.

Nivelul comisionului SCE se stabileşte în cote procentuale, iar baza de calcul o constituie conform înțelegerii părților, fie valoarea externă FOB net, fie valoarea corespunzătoare condiției efective de livrare a mărfurilor.

Potrivit H.G. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor privind aplicarea O.G. nr.3/1992 privind TVA, **facturarea comisionului** unităților producătoare se face distinct, aplicând cota zero de TVA (serviciile prestate de SCE sunt legate direct de exportul bunurilor).

Teoretic, comisionul cuvenit SCE ar trebui **decontat** distinct potrivit modului de facturare a acestuia. În practică însă nu au loc decontări distincte pentru comision, nu atât din cauza amplificării operațiilor financiare, cât mai ales din prudența SCE de asigurare a fondurilor băneşti necesare desfăşurării propriei activități. Ca urmare, **SCE rețin din valoarea datorată** unităților producătoare, în valută sau în lei, comisionul cuvenit. La fel se procedează şi cu diverse cheltuieli privind exportul efectuat de SCE în contul unităților producătoare: comisionul vamal, comisioanele bancare ş.a.

Dacă decontarea valorii externe cu unitățile producătoare se face în valută, implicit comisionul şi celelalte cheltuieli efectuate de SCE în contul unităților producătoare se rețin în valută. Pentru cheltuielile efectuate de SCE în lei, suma valutei care se reține unităților producătoare se determină în funcție de suma cheltuielilor în lei şi cursul de schimb utilizat la facturarea mărfurilor la extern pentru comisionul vamal şi cursul de schimb din data efectuării pentru restul cheltuielilor.

A treia remarcă.

Atunci când **cheltuielile externe** incluse în prețul extern diferă de cele facturate de unitățile prestatoare de servicii, **diferențele de cheltuieli** urmează să se **regularizeze cu unitățile producătoare:** depăşirile de cheltuieli externe se încasează, iar economiile la cheltuielile externe se achită acestora.

Dacă diferențele de cheltuieli sunt nesemnificative, poate fi luată în considerare soluția renunțării la aceste regularizări, diferențele în cauză urmând a fi reflectate în gestiunea SCE.

A patra remarcă.

Decontarea prețului extern cu unitățile producătoare poate fi făcută în 4 modalități:

a) în totalitate, imediat după încasarea de la extern dacă în acest moment sunt cunoscute toate cheltuielile care se rețin producătorilor din valoarea externă datorată;

b) în totalitate, după decontarea tuturor operațiunilor privind exportul dacă unele cheltuieli sunt efectuate de SCE în contul producătorilor după încasarea mărfurilor de la extern.

De reținut că această variantă nu se aplică în practică întrucât lipsește producătorii pentru o perioadă de timp de fondurile bănești corespunzătoare valorii mărfurilor exportate. Ea ar putea fi aplicată în următoarele condiții: dacă perioada de timp până la decontare este scurtă, dacă valoarea mărfurilor este redusă, dacă producătorii acceptă încasarea cu oarecare întârziere;

c) plata imediat după încasare a valorii externe datorate mai puțin cheltuielile efectuate în contul producătorilor până la acea dată urmând ca, după derularea tuturor operațiunilor privind exportul, diferențele și cheltuielile care apar să se regularizeze distinct;

d) plata parțială la încasarea de la extern într-o proporție stabilită de SCE în funcție de mărimea aproximată a cheltuielilor ce se vor efectua ulterior în contul producătorilor urmând ca, după derularea tuturor operațiunilor privind exportul, să aibă loc regularizarea finală.

Rezultă că dintre cele 4 modalități, decontarea valorii externe cu unitățile producătoare se face, de la caz la caz, cu precădere în modalitățile a, c și d.

3.2. Particularitățile structurii cheltuielilor și veniturilor

Pentru SCE, exportul de mărfuri în comision ocazionează cheltuieli și generează venituri cu o structură relativ similară exportului pe cont propriu, dar care se reflectă în contabilitatea și gestiunea lor în mod diferit.

În calitate de comisionare, SCE reflectă în gestiunea lor doar cheltuielile și veniturile proprii. **Cheltuielile proprii** privesc administrarea și conducerea societății, fiind cunoscute sub denumirea de cheltuieli generale ale SCE ca, de exemplu: salariile personalului, amortizarea imobilizărilor, energie și apă, poștă și telecomunicații, diferențe nefavorabile de curs valutar aferente plăților în valută ș.a. **Veniturile proprii** provin din comisionul de export (care concură la formarea cifrei de afaceri a SCE), din diferențele favorabile de curs aferente încasărilor în valută ș.a.

Structura cheltuielilor și veniturilor pune în evidență că, dacă teoretic prin contabilitatea financiară s-ar calcula rezultate parțiale pentru activitatea de export în comision, acestea ar fi egale cu diferența dintre veniturile din comisionul de export și cota parte din cheltuielile generale ale SCE.

În ce privește restul cheltuielilor și veniturilor generate de comercializarea la extern (prețul mărfurilor, costul serviciilor externe, diverse plăți făcute în contul unităților producătoare) acestea nu se reflectă în gestiunea SCE. Cheltuielile în cauză îmbracă forma plăților efectuate terților, iar veniturile - forma încasărilor de la clienții externi.

3.3. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision cu încasare la vedere

3.3.1. Conturile specifice utilizate

Cheltuielile proprii efectuate de SCE (cheltuielile generale) sunt evidențiate cu ajutorul conturilor de cheltuieli din clasa a 6 a. **Veniturile proprii** provin în principal din comisionul de export și, în auxiliar, din diferențele favorabile de curs valutar aferente valutei încasate reprezentând comisionul de export. În contabilitate, aceste venituri sunt evidențiate cu ajutorul conturilor 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate" și 765.

Scanned with OKEN Scanner

Câteva precizări

Prima. Modalitățile de decontare care conduc la regularizări cu unitățile producătoare (modalitățile c şi d) şi chiar prima modalitate impun evidențierea distinctă a cheltuielilor făcute în contul acestora sau a diferențelor unor cheltuieli externe. Deşi Normele metodologice de utilizare a conturilor nu prevăd, apreciem că cheltuielile şi diferențele în cauză pot fi evidențiate cu ajutorul contului 471.„Cheltuieli înregistrate în avans", analitic **471/x „Cheltuieli privind exportul în comision"** care, cu ocazia regularizării cu unitățile producătoare, se creditează, după caz, prin debitul conturilor 411 „Clienți" (interni: unitatea producătoare) sau 401 „Furnizori" (interni: unitatea producătoare).

A doua. Normele metodologice de utilizare a conturilor prevăd ca veniturile din comisioane să se înregistreze cu ajutorul contului 708 „Venituri din activități diverse".

Evident că s-a avut în vedere situația/situațiile în care astfel de venituri nu se încadrează în profilul activității de exploatare (de bază) a societăților comerciale, ceea ce nu este cazul SCE care, în cazul operațiunilor efectuate în comision, au calitatea de prestatori de servicii. Simpla ipoteză că o SCE ar realiza numai operațiuni de export şi de import în comision poate conduce la concluzia că societatea în cauză desfăşoară „activități diverse"? Normal că nu şi, în consecință, utilizarea contului 704 pentru evidențierea veniturilor din comisioanele de export (şi de import) este justificată.

A treia. După cum s-a arătat, cheltuielile şi veniturile din comercializarea mărfurilor în comision nu se reflectă în gestiunea SCE. Ca urmare, ele nu se evidențiază în conturile 607, 624, 613 etc., respectiv 707, ci în conturile de creanțe şi angajamente: 411, 401, 462, 447 care se lichidează prin încasare, respectiv plată.

3.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind exportul de mărfuri în comision cu încasare la vedere

Operațiunile economico-financiare proprii exportului în comision privesc: facturarea şi decontarea mărfurilor cu clienții externi, decontarea cu unitățile producătoare, cu unitățile prestatoare de servicii, calculul cheltuielilor, veniturilor proprii şi rezultatelor financiare.

Se reaminteşte că, **în contabilitatea financiară, rezultatele se calculează global** pentru întreaga activitate a SCE. **Calculul pe subactivități:** export pe cont propriu, export în comision, import pe cont propriu etc. **este făcut din necesități de fundamentare a metodologiei de contabilizare.**

Pentru **exemplificare** considerăm că SCE FELIX efectuează în exercițiul N un export de mărfuri în comision cu încasare la vedere în următoarele condiții:

- la 1.04.N facturează mărfurile clientului extern în condiția de livrare CAF pentru suma de 5.500 $. Transportul extern, efectiv, calculat în momentul livrării la extern este de 500 $. Comisionul SCE reprezintă 5% din valoarea externă FOB net;
- la 2.04.N depune documentele de decontare la bancă şi încasează valuta, decontarea fiind făcută prin acreditiv documentar domiciliat la banca SCE exportatoare;
- la 3.04.N se face decontarea în valută cu unitatea producătoare şi cu unitatea prestatoare de servicii;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile efectuate în contul unității producătoare sunt: comisionul vamal 420.000 lei, comisioane bancare 100 $ (50 $ comision bancar la încasarea mărfurilor de la extern, 50 $ comision bancar aferent plăților în valută);
- cheltuielile proprii efectuate de SCE: salarii 1.000.000 lei, poștă și telecomunicații 100.000 lei (TVA 22% inclus în tarif);
- evoluția cursului în lei al dolarului: 1.04.N = 14.000 lei; 2.04.N = 14.100 lei; 3.04.N = 14.200 lei; 31.12.N = 15.000 lei;
- decontarea cu unitatea producătoare se face în totalitate la încasarea mărfurilor de la extern, la acest moment fiind cunoscute toate cheltuielile efectuate în contul unității producătoare.

a) Operațiunile în cursul exercițiului N

1. Înregistrarea mărfurilor livrate clientului extern în condiția de livrare CAF pe baza declarației vamale de export, facturii externe, facturii externe de uz intern și a facturii interne emisă de unitatea producătoare.

Factura externă de uz intern

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (14.000 lei/$)
1.	Valoarea externă CAF	5.500	77.000.000
2.	Transport extern	500	7.000.000
3.	Valoarea externă FOB	5.000	70.000.000

Întrucât, în exemplul luat, decontarea cu unitatea prestatoare de servicii se face de către SCE, unitatea producătoare întocmește factura internă către SCE doar pentru valoarea externă FOB la care aplică cota zero de TVA, cu mențiunea pe factură: „export în comision".

Factura (internă) către SCE

-Val. internă FOB: 5.000 $ x 14.000 lei = 70.000.000 lei
- TVA: cota zero .....
Total 70.000.000 lei

1.04.N

411 „Clienți"	=	%	77.000.000
		401 „Furnizori" (U.P.)*	70.000.000
		401 „Furnizori" (U.P.S.)*	7.000.000

2. Înregistrarea comisionului cuvenit SCE pe baza facturii interne emise către unitatea producătoare.

Factura (internă) către unitatea producătoare

- Comision în valută: 5.000 $ x 5% = 250 $
- Comision în lei: 250 $ x 14.000 lei 3.500.000
- TVA: cota zero ..... -
Total 3.500.000

* U.P. = Unitatea producătoare; U.P.S. = Unitatea prestatoare de servicii

1.04.N

411 „Clienți“	=	704„Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	3.500.000

3. Înregistrarea cheltuielilor efectuate în contul unității producătoare:
- comisionul vamal ..... 420.000 lei
- comisioane bancare:
•pentru încasare: 50 $ x 14.100 lei = 705.000 lei
•pentru plăți: 50 $ x 14.200 lei = 710.000 lei
1.415.000 lei 1.415.000 lei
Total ..... 1.835.000 lei

1-3/01.N

471/x „Cheltuieli privind exportul în comision“	=	%	1.835.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	420.000
		5124 „Conturi la bănci în devize“	1.415.000
	și		
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	420.000

4. Facturarea unității producătoare a cheltuielilor efectuate în contul ei.

Observație. Întrucât decontarea cu unitatea producătoare se face în valută, cheltuielile efectuate în lei se transformă în valută în funcție de cursul de schimb din data efectuării lor.

Factura (internă) către unitatea producătoare

- Comision vamal:
  - •în valută: 420.000 lei : 14.000 lei/$ = 30 $
  - •în lei: 30 $ x 14.000 lei/$ .....420.000 lei
- Comisioane bancare:
  - •pentru încasarea de la extern: 50 $ x 14.100 lei/$ ..... 705.000 lei
  - •pentru plățile în valută: 50 $ x 14.200 lei/$ 710.000 lei
  - Total 130 $ .....1.835.000 lei

3.04.N

411 „Clienți“ (interni: U.P.)	=	471/x „Cheltuieli privind exportul în comision“	1.835.000

5. Încasarea mărfurilor de la clientul extern, prin acreditiv documentar domiciliat la banca exportatorului, la cursul de 14.100 lei/$:
- Val. în lei la încasare: 5.500 $ x 14.100 lei = 77.550.000 lei
- Val. în lei la facturare: 5.500 $ x 14.000 lei = 77.000.000 lei
- Dcv (+) ..... 550.000 lei

2.04.N

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	77.550.000
		411 „Clienți“ (externi)	77.000.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	550.000

6. Reținerile făcute unității producătoare din valoarea externă datorată (FOB):

a) Val. externă datorată (FOB) ..... 5.000 $

b) Rețineri:

- comision SCE ..... 250 $
- chelt. în contul unității producătoare 130 $

Total 380 $ ..... 380 $

c) Suma netă de plată ..... 4.620 $

- Val. în lei a reținerilor calculate la cursul zilei:.
  - comision SCE: 250 $ x 14.000 lei = 3.500.000 lei
  - cheltuieli: 130 $ ..... = 1.835.000 lei

  380 $ ..... = 5.335.000 lei
- Val. în lei a reținerilor calculate la cursul de la constituirea obligației: 380 $ x 14.000 lei = 5.320.000 lei
- Dcv (-) .....15.000 lei

3.04.N

%	=	411 „Clienți" (interni: U.P.)	5.335.000
401 „Furnizori" (U.P:)			5.320.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			15.000

7. Plata către unitatea producătoare a sumei nete de 4.620 $:

- Val. în lei la plată: 4.620 $ x 14.200 lei = 65.604.000 lei
- Val. în lei la facturare: 4.620 $ x 14.000 lei = 64.680.000 lei
- Dcv (-) ..... 924.000 lei

3.04.N

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	65.604.000
401 „Furnizori" (U.P.)			64.680.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			924.000

8. Plata transportului extern unității prestatoare de servicii în sumă de 500 $:

- Val. în lei la plată: 500 $ x 14.200 lei = 7.100.000 lei
- Val. în lei la facturare: 500 $ x 14.200 lei = 7.000.000 lei
- Dcv (-) ..... 100.000 lei

3.04.N

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	7.100.000
401 „Furnizori" (U.P.S.)			7.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			100.000

9. Cheltuielile generale efectuate de SCE: salarii 1.000.000 lei, poștă și telecomunicații 100.000 lei (TVA 22% inclus în tarif):

1.I - 31.12.N

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	421 „Personal-remunerații datorate"	1.000.000
%	=	401 „Furnizori"	100.000
626 „Cheltuieli cu taxe poștale și de telecomunicații"			82.000
4426 „TVA deductibilă" (100.000 lei x 18% cotă recalculată)			18.000

1.I - 31.12.N

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	1.100.000
421 „Personal-remunerații datorate“ (se consideră plata în conturi personale)			1.000.000
401 „Furnizori“			100.000
	și		
4424 „TVA de recuperat“	=	4426 „TVA deductibilă“	18.000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4424 „TVA de recuperat“	18.000

b) **Operațiunile la sfârșitul exercițiului N**

10. Calculul și înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente soldului de disponibilități în valută:

Situația contului 5124:

- încasări (D): 5.500 $ ..... 77.550.000 lei
- plăți (C): 5.220 $ ..... 74.119.000 lei
- sold Deb: 280 $ ..... 3.431.000 lei

Calculul Dcv aferente valutei în sold:

- Sold în valută la 31.12.N: 280 $ x 15.000 lei = 4.200.000 lei
- Sold în lei cont 5124 ..... = 3.431.000 lei
- Dcv(+) ..... 769.000 lei

31.12.N

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	769.000

11. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului:

31.12.N

121 „Profit și pierdere“	=	%	2.121.000
		626 „Cheltuieli cu taxe poștale și de telecomunicații“	82.000
		641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	1.000.000
		665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	1.039.000

12. Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului:

31.12.N

%	=	121 „Profit și pierdere“	4.819.000
704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“			3.500.000
765 „Venituri din diferențe de curs valutar“			1.319.000

După înregistrarea operațiilor în exercițiul N, bilanțul contabil se prezintă astfel:

Bilanț contabil
încheiat la 31.12.N

Activ		Pasiv	
5124	4.200.000	121 5121	2.698.000 1.502.000

Explicarea rezultatului exercițiului

a) Venituri:

- din comisionul de export (op.2) .....3.500.000 lei
- din diferențe de curs valutar:

aferente încasărilor (op.5) .....550.000 lei
aferente sold. 5124 (op.10) ..... 769.000 lei
1.319.000 lei 1.319.000 lei

Total venituri ..... 4.819.000 lei

b) Cheltuieli:

- din exploatare (op.9) ..... 1.082.000 lei
- din diferențe de curs valutar (op. 6,7,8)..... 1.039.000 lei

Total cheltuieli 2.121.000 lei 2.121.000 lei

c) Rezultatul financiar (profit) ..... 2.698.000 lei

Eliminând diferențele de curs valutar aferente decontărilor cu unitatea producătoare şi cu unitatea prestatoare de servicii, rezultatul exercițiului poate fi explicat luând în considerare doar veniturile şi cheltuielile proprii ale SCE:

a) Venituri proprii:

- din comisioanele de export (op.2) ..... 3.500.000 lei
- din diferențele de curs aferente valutei în sold reprezentând comisionul 250 $ şi echivalentul în $ al comisionului vamal recuperat de la producător 30 $:
  - •280 $ x (15.000 lei - 14.00 lei) ..... 280.000 lei

Total venituri proprii 3.780.000 lei ..... 3.780.000 lei

b) Cheltuieli proprii:

- din exploatare (op.9) ..... 1.082.000 lei

c) Rezultatul financiar (profit) ..... 2.698.000 lei

După cum s-a arătat, în afara modalității de decontare cu unitățile producătoare exemplificată mai sus, în practica SCE mai pot fi utilizate, în funcție de situațiile proprii, alte două modalități de decontare care influențează sub anumite aspecte metodologia de contabilizare.

Una dintre aceste modalități o reprezintă **plata imediată după încasarea valutei de la extern a valorii externe datorate, mai puțin cheltuielile efectuate în contul producătorilor**, urmând ca după derularea tuturor operațiilor privind exportul în comision **diferențele care apar să se regularizeze distinct.** Este vorba de situația în care în momentul

facturării la extern unele cheltuieli externe (de exemplu, cheltuielile cu transportul feroviar) nu se cunosc și sunt luate în calculul componentelor valorii externe CAF sau CIF pe bază de date **antecalculate** (previzibile). Ulterior, pe măsura primirii facturilor pentru **cheltuielile efective**, diferența dintre cheltuielile antecalculate și cele efective se regularizează cu unitățile producătoare pe baza unei facturi suplimentare. Dacă cheltuielile efective sunt mai mari decât cele antecalculate, diferența, reprezentând depășirea cheltuielilor antecalculate, urmează să se încaseze de la unitățile producătoare, iar în cazul invers, economiile urmează să se plătească acestora.

Întrucât în momentul facturării la extern nu s-au primit facturile prestatorilor, pentru cheltuielile în cauză obligațiile de plată sunt evidențiate în acel moment în contul 408 „Furnizori-facturi nesosite". Diferența dintre cheltuielile antecalculate și cele efective se evidențiază în contul 471/x „Cheltuieli privind exportul în comision", iar factura suplimentară emisă, în negru sau în roșu, se evidențiază în conturile 411 „Clienți" sau 401 „Furnizori" care se lichidează prin încasare, respectiv plată.

Cazul 1. Depășirea cheltuielilor antecalculate

Considerăm că pentru un export în comision cheltuielile externe de transport sunt luate în calcul pe bază de date antecalculate pentru suma de 1.000 $ la cursul de 14.000 lei. Ulterior se primește factura unității prestatoare de servicii pentru suma de 1.200 $ la cursul de 14.200 lei. Cursul la data regularizării diferenței cu unitatea producătoare este de 14.300 lei.

Operațiunile specifice care intervin în acest caz sunt:

1. Facturarea mărfurilor la extern **(se au în vedere doar cheltuielile externe incluse în preț):** 1.000 $ x 14.000 lei = 14.000.000 lei:

411 „Clienți" (externi)	=	408 „Furnizori-facturi nesosite" (U.P:S.)	14.000.000

2. Înregistrarea facturii unității prestatoare de servicii de 1.200 $ la cursul de 14.200 lei:

Calculul diferențelor

- Cheltuieli efective (C.401): 1.200 $ x 14.200 lei = 17.040.000 lei
- Cheltuieli antecalculate (D.408): 1.000 $ x 14.000 lei = 14.000.000 lei
- Depășirea cheltuielilor antecalculate (D.411): 200 $ x 14.000 lei = 2.800.000 lei
- Dcv (-) (D.665): 1.200 $ x 200 lei = 240.000 lei

%	=	401 „Furnizori" (U.P.S.)	17.040.000
408 „Furnizori-facturi nesosite" (U.P:S.)			14.000.000
471/x „Cheltuieli privind exportul în comision"			2.800.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			240.000

Observație. Teoretic, depășirea de cheltuieli ar trebui să diminueze și comisionul SCE (200 $ x 5% de exemplu comision = 10 $) urmând ca regularizarea cu unitatea producătoare (încasare) să se facă doar pentru diferență (200 $ - 10 $ = 190 $). În cazul economiilor comisionul SCE ar urma să fie majorat. În practică însă, corectarea veniturilor din comisionul de export nu are loc, diferențele nefiind semnificative pentru gestiunea SCE.

Scanned with OKEN Scanner

3. Înregistrarea facturii suplimentare emise de SCE către unitatea producătoare pentru depășirea de cheltuieli de 200 $ (la care se adaugă, evident, orice cheltuieli apărute ulterior încasării valutei de la extern):

200 $ x 14.000 lei = 2.800.000 lei

411 „Clienți" (interni: UP)	=	471/x „Cheltuieli privind exportul în comision"	2.800.000

4. Încasarea facturii suplimentare de la unitatea producătoare:

- Val. în lei la încasare: 200 $ x 14.300 lei = 2.860.000 lei
- Val. în lei la facturare: 200 $ x 14.000 lei = 2.800.000 lei
- Dcv (+) ..... 60.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	2.860.000
		411 „Clienți" (interni: UP)	2.800.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	60.000

Cazul 2. Economii față de cheltuielile antecalculate

Se mențin datele cazului 1 cu precizarea că suma efectivă a cheltuielilor externe de transport este de 800 $.

1. Facturarea mărfurilor la extern:

1.000 $ x 14.000 lei = 14.000.000 lei

411 „Clienți" (externi)	=	408 „Furnizori-facturi nesosite" (U.P.S.)	14.000.000

2. Înregistrarea facturii unității prestatoare de servicii de 800 $ la cursul de 14.200 lei:

Calculul diferențelor:

- Cheltuieli antecalculate (D.408): 1.000 $ x 14.000 lei = 14.000.000 lei
- Cheltuieli efective (C.401): 800 $ x 14.200 lei = 11.360.000 lei
- Cheltuieli antecalculate aferente (D.408): 800 $ x 14.000 lei = 11.200.000 lei
- Dcv (-) (D.665): 800 $ x 200 lei = 160.000 lei
- Economii la cheltuielile antecalculate (D.471/x): 200 $ x 14.000 lei = 2.800.000 lei

%	=	401 „Furnizori" (U.P.S.)	11.360.000
408 „Furnizori-facturi nesosite" (U.P.S.)			11.200.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			160.000
	și		
471/x „Cheltuieli privind exportul în comision"	=	408 „Furnizori-facturi nesosite" (U.P.S.)	2.800.000

3. Factura SCE (în roșu) către unitatea producătoare pentru economia de cheltuieli de 200 $ x 14.000 lei = 2.800.000 lei

471/x „Cheltuieli privind exportul în comision“	=	401 „Furnizori“ (U.P.)	2.800.000

4. Plata economiilor la cheltuielile de transport antecalculate unității producătoare:
- Val. în lei la plată: 200 $ x 14.300 lei = 2.860.000 lei
- Val. în lei la facturare: 200 $ x 14.000 lei = 2.800.000 lei
- Dcv(-) ..... 60.000 lei

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	2.860.000
401 „Furnizori“ (U.P.)			2.800.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			60.000

Ultima modalitate de decontare cu unitățile producătoare constă în **plata parțială la încasarea de la extern,** într-o proporție stabilită de SCE din valoarea externă datorată **în funcție de mărimea aproximativă a cheltuielilor ce se vor efectua** ulterior, urmând ca după derularea tuturor operațiilor să aibă loc **regularizarea finală.**

Și în acest caz, cheltuielile care apar ulterior primei plăți parțiale se contabilizează în contul 471/x. Particularitatea față de modalitatea precedentă o constituie faptul că pentru cheltuielile și diferențele ulterioare nu are loc o regularizare distinctă. Cheltuielile și diferențele care apar majorează sau diminuează obligația inițială față de unitățile producătoare prin următoarele operații contabile:

Cazul 1. Depășirea cheltuielilor antecalculate

Pentru simplificarea exemplificării se face apel la diferențele calculate în modalitatea precedentă.

401 „Furnizori“ (U.P.)	=	471/x „Cheltuieli privind exportul în comision“ (+200 $ x 14.000 lei)	2.800.000

Cazul 2. Economii față de cheltuielile antecalculate

471/x „Cheltuieli privind exportul în comision“ (-200 $ x 14.000 lei)	=	401 „Furnizori“ (U.P.)	2.800.000

După corectarea obligației inițiale are loc regularizarea finală. De regulă, între valoarea datorată producătorilor, pe de o parte, și plata parțială ± diferențele de regularizat, pe de altă parte, rezultă o **diferență de plată** care se contabilizează prin operația:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“
401 „Furnizori“ (U.P.)		
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“		

Scanned with OKEN Scanner

3.4. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision pe credit comercial

3.4.1. Particularități financiar-contabile

Efectuarea de operațiuni de export în comision pe credit comercial constituie o problemă de decizie a unităților producătoare. Întrucât decontarea cu unitățile producătoare se face de către SCE după încasarea acestora de la extern, asigurarea refinanțării exportului revine unităților producătoare. În consecință, exportul în comision pe credit comercial, ca de altfel și cel cu încasare la vedere, nu afectează în nici un fel situația gestionară a SCE care, din punct de vedere financiar, au doar obligația, potrivit contractelor de comision încheiate, să urmărească și să efectueze operațiunile de decontare la extern și la intern.

În condițiile în care asigurarea refinanțării exportului în comision revine unităților producătoare, dobânda calculată și facturată clienților externi pentru creditul comercial acordat (dobândă simplă sau compusă, după cum exportul se realizează pe termen scurt, respectiv pe termen mediu și lung) se decontează de SCE unităților producătoare pe măsura încasării de la extern.

Modul de reflectare în contabilitate a dobânzii diferă, ca și la exportul pe cont propriu pe credit comercial, în funcție de faptul dacă dobânda externă este inclusă în prețul mărfurilor sau este facturată distinct.

Dacă dobânda externă **este inclusă în preț,** la facturarea mărfurilor la extern în comision ea se înregistrează prin operația:

411 „Clienți" (externi)	=	401 „Furnizori" (U.P.)

După încasarea mărfurilor de la extern, dobânda se decontează unităților producătoare o dată cu valoarea externă a mărfurilor datorată:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"
401 „Furnizori" (U.P.)		
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"		

Dacă dobânda externă **se facturează separat de marfă,** ea se înregistrează în contabilitatea SCE la încasarea de la extern (o dată cu marfa) ca obligație de plată față de unitățile producătoare:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	401 „Furnizori" (U.P.)

.După încasarea de la extern are loc decontarea cu unitățile producătoare, valuta plătită fiind transformată în lei la cursul zilei:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"
401 „Furnizori" (U.P.)		
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"		

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care exportul pe credit se decontează de partenerii externi anticipat termenului de plată (la decontarea prin incasso-documentar), discountul reținut de aceștia se reține la rândul lor de SCE din valoarea externă datorată unităților producătoare. La fel se procedează și în cazul decontării exportului prin efecte de comerț pentru comisionul bancar și scontul reținut de către băncile comerciale.

Particularităților de mai sus li se adaugă, la exporturile în comision pe credit comercial pe termen mediu și lung, încasarea de către unitățile producătoare de la partenerii externi prin intermediul SCE a unor avansuri pentru începerea fabricației produselor. Avansurile menționate se rețin de către partenerii externi din valoarea facturată de SCE. Separat, partenerii externi rețin din valoarea externă și o cotă de garanție de bună execuție care, în condițiile derulării normale a contractelor externe, se restituie la expirarea perioadei de garanție.

La rândul lor, SCE rețin unităților producătoare la facturarea mărfurilor la extern avansul plătit acestora, cota de garanție reținută de partenerii externi și o cotă de risc, penalități și neprevăzute la dispoziția SCE pentru efectuarea de cheltuieli cu această destinație în perioada de garanție.

La expirarea perioadei de garanție SCE restituie unităților producătoare cota de garanție încasată de la partenerii externi și cota de risc, penalități și neprevăzute neconsumată.

Se înțelege că, fiind vorba de **operații în comision, nu se pune problema constituirii de provizioane pentru deprecieri de către SCE.** De aici și necesitatea organizării **contabilității analitice distincte a creanțelor și angajamentelor** provenite din operațiunile de export-import efectuate **pe cont propriu** față de cele provenite din operațiunile efectuate **în comision.**

3.4.2. Contabilitatea operațiunilor privind exportul în comision pe credit comercial pe termen scurt

Operațiunile contabile privind exportul de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt privesc: facturarea mărfurilor la extern, efectuarea decontărilor externe și interne, calculul cheltuielilor, veniturilor proprii și rezultatelor financiare.

Pentru **exemplificare** considerăm că SCE DACIA efectuează în exercițiul N un export de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt în următoarele condiții:

- 1.02.N facturează mărfurile clientului extern la prețul stabilit în condiția de livrare FOB brut de 4.120 $. Perioada de creditare este de 9 luni cu o dobândă de 4% pe an. Comisionul SCE este de 5% din valoarea externă FOB net;
- 1.11.N încasează mărfurile de la clientul extern;
- 2.11.N achită unității producătoare contravaloarea mărfurilor exportate mai puțin comisionul cuvenit;
- evoluția cursului în lei al dolarului: 1.02.N = 14.000 lei; 1.11.N = 14.500 lei; 2.11.N = 14.600 lei; 31.12.N = 15.000 lei;
- pentru simplificarea operațiunilor se face abstracție de cheltuielile efectuate de SCE în contul unității producătoare și de cheltuielile proprii ale SCE.

Notă. Dobânda externă inclusă în preț s-a calculat pe baza valorii externe FOB net de 4.000 $ și procentului de dobândă de 4%:

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Dobânda externă} = 4.000\$ \cdot \frac{4}{100} \cdot \frac{9}{12} = 120\$$$

În lipsa informației privind valoarea FOB net, cazul de mai sus, dobânda externă se calculează pe baza valorii FOB brut şi a procentului recalculat de dobândă după formula sutei mărite:

$$p_r = \frac{100 \cdot P}{100 + P} = \frac{100 \cdot 4}{100 + 4} = \frac{400}{104} = 3{,}85\% \text{ (rotunjit)}$$

$$\text{Dobânda externă} = 4.120\$ \cdot \frac{3{,}85}{100} \cdot \frac{9}{12} = 120\$ \text{ (rotunjit)}$$

Pe baza datelor prezentate, operațiunile contabile specifice exportului în comision pe credit comercial pe termen scurt sunt:

1. Înregistrarea mărfurilor livrate clientului extern:

Factura externă de uz intern

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (14.000 lei/$)
1.	Valoarea externă FOB brut	4.120	57.680.000
2.	Dobânda externă	120	1.680.000
3.	Valoarea externă FOB net	4.000	56.000.000

1.02.N

411 „Clienţi" (externi) = 401 „Furnizori" (U.P.) 57.680.000

2. Înregistrarea comisionului SCE pe baza facturii emise către unitatea producătoare:

Factură (internă):

Comision SCE: 4.000 $ x 5% = 200 $ x 14.000 lei = 2.800.000 lei
TVA – cota zero ..... -
Total 2.800.000 lei

1.02.N

411 „Clienţi" (interni; UP = 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" 2.800.000

3. Încasarea mărfurilor de la clientul extern:

- Val. în lei la încasare: 4.120 $ x 14.500 lei = 59.740.000 lei
- Val. în lei la facturare: 4.120 $ x 14.000 lei = 57.680.000 lei
- Dcv(+) ..... 2.060.000 lei

1.11.N

5124 „Conturi la bănci în devize", = % 59.740.000
411 „Clienţi" (externi) 57.680.000
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar" 2.060.000

4. Plata valorii datorate unității producătoare (FOB brut - comisionul SCE):
4.120 $ - 200 $ = 3.920 $
- Val. în lei la plată: 3.920 $ x 14.600 lei = 57.232.000 lei
- Val. în lei la facturare: 3.920 $ x 14.000 lei = 54.880.000 lei
- Dcv(-) ..... 2.352.000 lei

2.11.N

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	57.232.000
401 „Furnizori" (U.P.)			54.880.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			2.352.000

5. Calculul și înregistrarea la sfârșitul exercițiului a diferențelor de curs valutar aferente valutei în sold:
- Sold valută 5124: 200 $ x 15.000 lei = 3.000.000 lei
- Sold lei 5124: ..... = 2.508.000 lei
- Dcv(+) ..... 492.000 lei

31.12.N

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	492.000

6. Repartizarea cheltuielilor și veniturilor asupra rezultatului exercițiului:

31.12.N

121 „Profit și pierdere"	=	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	2.352.000
	și		
%	=	121 „Profit și pierdere"	5.352.000
704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"			2.800.000
765 „Venituri din diferențe de curs valutar"			2.552.000

De observat

a) Soldul contului 121 este de: 5.332.000 lei - 2.352.000 lei = 3.000.000 lei
b) Veniturile din comisionul de export sunt:
- venituri evidențiate în 704 ..... 2.800.000 lei
- venituri din Dcv la 31.12.N:
200 $x (15.000 lei - 14.000 lei) ..... 200.000 lei
Total venituri 3.000.000 lei 3.000.000 lei

Metodologia prezentată a avut în vedere situația în care decontarea mărfurilor exportate pe credit comercial pe termen scurt se face la termen. În practică însă, similar exportului pe cont propriu, la exporturile pe credit în comision pot apărea și alte cazuri privind decontarea: încasarea anticipată scadenței, încasarea la termen cu efecte de comerț, încasarea anticipată cu efecte de comerț scontate.

Cazul 1. Încasarea anticipată scadenței

Se întâlnește atunci când decontarea anticipată se realizează din inițiativa importatorului și în contract a fost inserată posibilitatea aplicării ei. Importatorul va beneficia de o reducere de preț, denumită discount (dobânda aferentă perioadei de la încasare până la scadență), care se reține de SCE din suma datorată unității producătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Normal că, încasarea făcându-se anticipat, cursul de la încasare este diferit de cel de la termenul scadent şi, în mod corespunzător, veniturile sau cheltuielile din diferențele de curs valutar vor fi majorate sau diminuate.

Menținând datele exemplului precedent şi presupunând că încasarea mărfurilor are loc cu 3 luni mai devreme, adică la 1.08.N, când cursul de schimb este de 14.200 lei/$, discountul şi suma netă încasată se calculează şi înregistrează astfel:

- **Discountul**: $4.000\$ \cdot \frac{4}{100} \cdot \frac{3}{12} = 40\$$

sau

- Discountul: $4.120\$ \cdot \frac{3,85}{100} \cdot \frac{3}{12} = 40\$$ (rotunjit)

sau

Procentul de discount: Rata dobânzii x $\frac{t}{T} = 4 \cdot \frac{3}{12} = 1\%$

Discountul: 4.000 $ x 1% = 40 $

- **Suma netă încasată:** 4.120 $ - 40 $ = 4.080 $

Încasarea mărfurilor:

- Val. în lei la încasare: 4.080 $ x 14.200 lei = 57.936.000 lei
- Val. în lei la facturare: 4.080 $ x 14.000 lei = 57.120.000 lei
- Dcv (+) ..... 816.000 lei

1.08.N

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	57.936.000
		411 „Clienţi“ (externi)	57.120.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	816.000

Concomitent, discountul reţinut de clientul extern de 40 $ x 14.000 lei = 560.000 lei se înregistrează prin formula:

1.08.N

471/x „Cheltuieli privind exportul în comision“	=	411 „Clienţi“ (externi)	560.000
şi			
401 „Furnizori“ (U.P.)	=	471/x „Cheltuieli privind exportul în comision“	560.000

De observat

Veniturile proprii ale SCE din diferențele de curs valutar aferente comisionului scad cu 40.000 lei față de cele calculate în cazul decontării mărfurilor la scadență:

- Dcv(+) calculată în cazul încasării la scadență:
- •200 $ x (15.000 lei - 14.000 lei) = 200.000 lei
- Dcv(+) calculată în cazul încasării anticipate:
- •200 $ x (15.000 lei - 14.200 lei) = 160.000 lei
- Diminuarea venitului din Dcv 40.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Cazul 2. Încasarea mărfurilor de la extern pe bază de efecte de comerț cu plata la termen

Menținând datele exemplului prezentat la paragraful 3.4.2., considerăm că încasarea mărfurilor se face cu un efect de comerț cu plata la termen (1.11.N) acceptat de clientul extern. Comisionul perceput de bancă pentru încasarea efectului de comerț este de 20 $.

Operațiunile contabile specifice care intervin:

1. Primirea cambiei acceptate de clientul extern (4.120 $ x 14.000 lei = 57.680.000 lei):

15.02.N

413 „Efecte de primit"	=	411 „Clienți" (externi)	57.680.000

2. Depunerea cambiei spre încasare la bancă:

5113 „Efecte de încasat"	=	413 „Efecte de primit"	57.680.000

3. Încasarea cambiei la scadență:

Suma netă încasată = 4.120 $ x 20 $ = 4.1000 $
- Val. în lei la încasare: 4.100 $ x 14.500 lei = 59.450.000 lei
- Val. în lei la facturare: 4.100 $ x 14.000 lei = 57.400.000 lei
- Dcv(+) ..... 2.050.000 lei

1.11.N

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	59.450.000
		5113 „Efecte de încasat"	57.400.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	2.050.000

4. Concomitent, pentru comisionul reținut de bancă (20 $ x 14.000 lei = 280.000 lei):

1.11.N

471/x „Cheltuieli privind exportul în comision"	=	511 „Efecte de încasat"	280.000
	și		
401 „Furnizori" (U.P.)	=	471/x „Cheltuieli privind exportul în comision"	280.000

În continuare, plata mărfurilor către unitatea producătoare se face la suma netă (valoarea facturată la extern - comisionul SCE - comisionul bancar)

De observat. În cazul 2, veniturile SCE din comisionul de export (C.704) și din diferențele de curs valutar aferente comisionului (C.765) sunt identice cu cele calculate în cazul exportului în comision pe credit comercial pe termen scurt cu decontare la termen prin incasso-documentar, adică 3.000.000 lei (2.800.000 lei comision SCE + 200.000 lei Dcv favorabilă).

Cazul 3. Încasarea anticipată cu efecte de comerț scontate

Se consideră că efectul de comerț acceptat de clientul extern se scontează la banca comercială cu 3 luni înaintea scadenței (1.08.N), cursul la încasare 14.200 lei. Comisionul bancar este de 20 $, iar scontul reținut de bancă 40 $ (vezi calcule discount: Cazul 1).

Scanned with OKEN Scanner

Operațiunile contabile care intervin:

1. Primirea cambiei acceptate de clientul extern (4.120 $ x 14.000 lei = 57.680.000 lei):

15.02.N

413 „Efecte de primit“	=	411 „Clienți“ (externi)	57.680.000

2. Depunerea cambiei spre scontare:

5114 „Efecte remise spre scontare“	=	413 „Efecte de primit“	57.680.000

3. Încasarea cambiei depuse spre scontare:

Suma netă încasată: 4.120 $ - (20 $ + 40 $) = 4.060$

- Val. în lei la încasare: 4.060 $ x 14.200 lei = 57.652.000 lei
- Val. în lei la facturare: 4.060 $ x 14.000 lei = 56.840.000 lei
- Dcv (+) ..... 812.000 lei

1.08.N

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	57.652.000
		5114 „Efecte remise spre scontare“	56.840.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	812.000

4. Concomitent, se înregistrează reținerile reprezentând comisionul bancar și scontul:

- Comision bancar: 20 $ x 14.000 lei = 280.000 lei
- Scontul: 40 $ x 14.000 lei = 560.000 lei

Total: 60 $ x 14.000 lei = 840.000 lei

1.08.N

471/x „Cheltuieli privind exportul în comision“	=	5114 „Efecte remise spre scontare“	840.000
	și		
401 „Furnizori“ (U.P.)	=	471/x „Cheltuieli privind exportul în comision"	840.000

Se observă că, și în acest caz, veniturile SCE din diferențele de curs valutar aferente comisionului se diminuează comparativ cu cele aferente încasării la termen, fiind egale cu cele calculate în cazul 1.

3.4.3. Contabilitatea operațiunilor privind exportul în comision pe credit comercial pe termen mediu și lung

În principiu, operațiunile contabile privind exportul în comision pe credit comercial pe termen mediu și lung sunt similare exportului în comision pe credit comercial pe termen scurt. Trei precizări se impun însă a fi făcute:

Prima. Astfel de exporturi se practică, de regulă, pentru mărfuri complexe cu o valoare ridicată. Din considerente financiare, SCE încasează de la clienții externi înaintea punerii în fabricație a produselor un avans pe care-l evidențiază în contul 419 „Clienți-creditori“. Avansul respectiv se transferă în totalitate, în valută, unităților producătoare fiind evidențiat în contul 409 „Furnizori-debitori“.

Concomitent cu facturarea mărfurilor la extern, avansul încasat se reține din creanța externă, iar cel plătit se reține din obligația constituită față de producători.

A doua. Pentru mărfurile complexe, clienții externi rețin din valoarea FOB o cotă de garanție de bună execuție care se evidențiază la SCE în contul 267 „Creanțe imobilizate". La rândul lor, SCE rețin unităților producătoare cota de garanție menționată și o evidențiază în contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" (analitic „Cota de garanție"). Separat de cota de garanție, SCE rețin producătorilor din valoarea FOB și o cotă de risc, penalități și neprevăzute pentru efectuarea de cheltuieli cu această destinație în perioada de garanție, dacă situația o impune. Și această cotă se evidențiază în contul 167, analitic „Cota de risc, penalități și neprevăzute".

A treia. În perioada de garanție, cheltuielile efectuate diminuează valoarea datorată producătorilor reprezentând cota de risc, penalități și neprevăzute.

La expirarea perioadei de garanție SCE încasează de la clienții externi cota de garanție (sau aceștia eliberează scrisoarea de garanție bancară) și o restituie producătorilor. În ce privește cota de risc, penalități și neprevăzute aceasta se restituie doar pentru valoarea neconsumată.

Față de cele de mai sus, exportului în comision pe credit comercial pe termen mediu și lung **îi sunt specifice următoarele operațiuni:**

1. Încasarea avansului în valută de la clientul extern și transferarea acestuia unității producătoare:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	419 „Clienți-creditori"
	și	
409 „Furnizori-debitori" (U.P.)	=	5124 „Conturi la bănci în devize"

2. Facturarea mărfurilor la extern și a comisionului unității producătoare:

411 „Clienți" (externi)	=	401 „Furnizori" (U.P.)
	și	
411 „Clienți" (interni: U.P.)	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"

3. Reținerile făcute clientului extern la livrarea mărfurilor: avansul plătit și cota de garanție:

%	=	411 „Clienți" (externi)
419 „Clienți-creditori"		
267 „Creanțe imobilizate" (c.g.)		

4. Reținerile făcute unității producătoare la livrarea mărfurilor la extern: avansul plătit; cota de garanție; cota de risc, penalități și neprevăzute; comisionul cuvenit:

401 „Furnizori" (U.P.)	=	%
		409 „Furnizori-debitori" (U.P.)
		167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" (U.P:)
		- 167/c.g.
		- 167/c.r.p.n.
		411 „Clienți" (interni: U.P.)

Celelalte operațiuni privind: diferențele de curs valutar aferente avansurilor (încasate, respectiv plățile); decontările externe și interne; diferențele de curs valutar aferente disponibilităților în valută la sfârșitul exercițiilor financiare; diferențele de conversie aferente creanțelor și angajamentelor în valută în sold la sfârșitul exercițiilor financiare (411, 267, 401, 167) se contabilizează după normele cunoscute. Se precizează însă că pentru diferențele de conversie-activ calculate nu se constituie provizioane fiind vorba de operațiuni în comision.

1. Cheltuielile făcute în perioada de garanție:

167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" (U.P.: c.r.p.n.)	=	5124 „Conturi la bănci în devize"

2. Încasarea cotei de garanție de la clientul extern la expirarea perioadei de garanție:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%
		267 „Creanțe imobilizate" (c.g.)
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"

3. Restituirea unității producătoare la expirarea perioadei de garanție a cotei de garanție încasată de la clientul extern și a cotei de risc, penalități și neprevăzute neconsumate:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"
167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" (U.P.)		
- 167/c.g.		
- 167/c.r.p.n.		
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"		

Notă

Dacă prin contractul extern se convine, pentru cota de garanție calculată, SCE poate acorda clientului extern **o scrisoare de garanție bancară** (s.g.b). La acordarea s.g.b. se debitează contul **8011 „Giruri și garanții acordate"**, iar la eliberarea ei de către clientul extern se creditează contul 8011.

La fel se poate proceda și cu cota de garanție în relația cu unitatea producătoare: la primirea s.g.b. se debitează contul **8021 „Giruri și garanții primite"**, iar la eliberarea ei se creditează contul 8021.

În ce privește cota de risc, penalități și neprevăzute aceasta se reține efectiv de către SCE, restituindu-se valoarea neconsumată la expirarea perioadei de garanție.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III

CONTABILITATEA IMPORTULUI DE MĂRFURI

1. Structuri privind importul de mărfuri

Similar exportului, importul de mărfuri cunoaşte diferite forme de realizare. Din acest punct de vedere, importul se structurează după criterii comune exportului, şi anume:

- după modalităţile de realizare de către SCE a importului de mărfuri se deosebesc: import de mărfuri pe cont propriu şi import de mărfuri în comision;
- după termenul de decontare a mărfurilor importate: import de mărfuri cu plata la vedere şi import de mărfuri cu plata la termen (pe credit comercial);
- după modalităţile de decontare cu furnizorii externi: import cu decontare pe bază de acreditiv documentar, pe bază de incasso-documentar şi pe bază de efecte de comerţ;
- după condiţiile de livrare a mărfurilor: import realizat în condiţia FOB portul străin de încărcare, în condiţiile CAF sau CIF portul românesc de descărcare;
- după natura mărfurilor importate: import de mărfuri generale şi import de mărfuri complexe;
- după destinaţia mărfurilor importate: import de mărfuri străine pentru consum intern şi import de mărfuri pentru reexport.

Aşa cum s-a observat la exportul de mărfuri, fiecare dintre criteriile de diferenţiere a importului particularizează metodologia contabilă a operaţiunilor sub diferite aspecte: al conturilor utilizate, al modului de calcul al sumelor aferente, al operaţiunilor economico-financiare implicate ş.a., aspecte care impun o tratare diferenţiată cel puţin pentru problemele de esenţă proprii unei forme sau alta de import.

2. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu

2.1. Regimul economic-financiar

Importul de mărfuri de către societăţile de comerţ exterior (SCE), ca formă de organizare a modalităţii indirecte de comerţ exterior, cuprinde totalitatea operaţiunilor prin care se achiziţionează din străinătate mărfuri necesare economiei naţionale pentru consum

productiv sau individual. Ca şi exportul, importul poate fi realizat de către SCE pe cont propriu sau în comision.

În modalitatea indirectă de import, pe contul propriu al societăților de comerț exterior, acestea acționează pe piețile externe şi în continuare pe piața internă în numele, pe contul şi pe riscul lor. Deci, rezultatele financiare ale activității de import se reflectă, în totalitatea lor, în gestiunea SCE importatoare.

Ca şi la export, regimul economic-financiar vizează, sub raportul implicațiilor contabile, în principal problemele referitoare la relațiile economice ale SCE, fluxul mărfurilor importate şi relațiile financiare ale SCE.

Relațiile economice ale SCE au ca bază juridică contractele economice încheiate cu furnizorii externi, cu clienții interni şi cu prestatorii de servicii.

Contractele economice încheiate cu **furnizorii externi** cuprind, între altele, ca element esențial, prețul mărfurilor negociat într-o anumită condiție de livrare: FOB portul străin de încărcare, CAF sau CIF portul românesc de descărcare. În condiția FOB portul străin de încărcare SCE datorează furnizorilor externi doar prețul mărfurilor, îşi organizează singure aducerea mărfurilor în țară şi suportă cheltuielile externe corespunzătoare. În condițiile CAF şi CIF portul românesc de descărcare, SCE datorează furnizorilor externi pe lângă prețul mărfurilor şi cheltuielile externe de transport (în condiția CAF), respectiv cheltuielile externe de transport şi de asigurare (în condiția CIF). Se înțelege că, în aceste condiții, obligația organizării expedierii mărfurilor în țară revine furnizorilor externi.

La componentele menționate ale prețului extern mai pot fi adăugate, după caz, şi alte elemente, cum ar fi: cheltuielile de încărcare, de descărcare şi de manipulare conexe transportului mărfurilor importate, achitate pe parcurs extern, diferite comisioane externe: de intermediere, de control al mărfurilor ş.a astfel că, în forma sa completă, prețul extern de import, care reprezintă **valoarea în vamă,** cuprinde: a) prețul net al mărfii (prețul extern în condiția de livrare FOB); b) cheltuielile de transport pe parcurs extern; c) cheltuielile conexe transportului mărfurilor importate, achitate pe parcurs extern; d) costul asigurării, precum şi alte cheltuieli pe parcurs extern.

Contractele economice încheiate de SCE importatoare cu **clienții interni** cuprind, de asemenea, ca element esențial, prețul mărfurilor stabilit de regulă în condiția franco depozit furnizor.

Prețul de vânzare la intern al mărfurilor importate se **negociază** cu clienții interni, la acesta adăugându-se TVA La negocierea prețului de vânzare, SCE iau în calcul două componente: valoarea în vamă şi marja importatorului.

Valoarea în vamă (valoarea CIF portul românesc de descărcare sau franco frontiera română) cuprinde, cum s-a arătat mai sus, toate cheltuielile externe făcute în valută până în vamă. Ea se exprimă atât în valută, cât şi în lei la cursul valutar din declarația vamală de import (DVI).

Marja importatorului. Rolul acesteia nu este clarificat în literatura de specialitate şi nici în legislație. În literatura de specialitate se vorbeşte în general de **marja comerciantului** care, indirect, ar avea acelaşi înțeles şi pentru marja importatorului. Astfel, unii autori afirmă că marja comerciantului reprezintă „limitele sale de manevră în care să-şi acopere cheltuielile de circulație, să plătească impozitele, dar să realizeze şi un anume profit"*. După alți autori

* C.M. Drăgan „Noua contabilitate managerială", Ed. „Hercules", Bucureşti, 1992, pag. 186

Scanned with OKEN Scanner

marja comerciantului „are ca scop acoperirea cheltuielilor de vânzare și asigurarea profitului"*.

Privită astfel problema, pot fi puse în discuție două variante de calcul al marjei importatorului.

Prima variantă. Baza de calcul al marjei importatorului să o constituie **valoarea în vamă a mărfurilor.** Întrucât vânzarea la intern a mărfurilor importate are loc la o perioadă mai mult sau mai puțin îndepărtată de la data efectuării importului, iar în lei valoarea în vamă se exprimă la cursul valutar din declarația vamală de import, în condiții de inflație SCE nu-și pot recupera prin prețul intern astfel determinat valuta cheltuită pentru importarea mărfurilor. De aceea ele transformă valoarea în vamă în valută în lei la cursul din data negocierii cu clienții interni (data vânzării la intern) și aplică la această bază de calcul marja importatorului. De unde rezultă că, de fapt, SCE negociază cu clienții interni doar nivelul marjei importatorului.

De reținut că, în această variantă, pentru determinarea marjei importatorului nu se ia ca bază de calcul costul de achiziție al mărfurilor, ceea ce, teoretic, ea nu ar corespunde rolului acesteia. Ținând seama însă că în condițiile prevederilor actuale marja importatorului este nelimitată, practic precizarea rămâne făcută doar pentru respectarea rolului atribuit marjei comerciantului.

A doua variantă. Baza de calcul al marjei importatorului să o constituie **costul de achiziție al mărfurilor importate.** De regulă, acesta este costul de achiziție în vamă și se compune din valoarea în vamă a mărfurilor și din taxele nerecuperabile plătite în vamă: taxa vamală, comisionul vamal și accizele.

Taxa vamală se calculează pentru toate mărfurile prevăzute în tariful vamal de import provenite din țările cu care se practică acest regim de impozitare. Este stabilită în cote procentuale diferențiate pe grupe de mărfuri. Calculul ei se face prin aplicarea cotelor procentuale la valoarea în vamă transformată în lei la cursul din declarația vamală de import. Suma calculată se constituie ca venit la bugetul statului.

Comisionul vamal se calculează pentru toate mărfurile vămuite prin aplicarea unei cote procentuale, de regulă 0,5%, la aceeași bază de calcul (valoarea în vamă). Suma calculată se constituie ca venit la Direcția Generală a Vămilor pentru modernizarea bazei materiale.

Accizele se calculează pentru anumite mărfuri pe bază de cote diferențiate prevăzute în normele legale de reglementare a acestei forme de impozitare. Calculul accizelor prezintă particularitatea că baza de impozitare o constituie, potrivit principiului de calcul în cascadă, suma următoarelor elemente: valoarea în vamă în lei la cursul din DVI + taxa vamală + comisionul vamal. Ca și taxele vamale, accizele se constituie venit la bugetul statului.

Întrucât în această variantă baza de calcul al marjei importatorului o constituie costul de achiziție în vamă care se exprimă în lei la cursul valutar din DVI, SCE iau în considerare, evident, condițiile de inflație și transformă costul de achiziție în vamă în valută în lei la cursul valutar din data vânzării (negocierii) la care aplică marja importatorului. La prețul negociat se aplică, evident, în continuare TVA .

Remarci

- În vamă, în afara taxelor menționate, nerecuperabile (taxa vamală, comisionul vamal, accizele), SCE importatoare mai plătesc și **taxa pe valoarea adăugată** (TVA) pe baza cotelor

* M. Dumitrana, M. Negruțiu „Contabilitatea în comerț și turism", Ed. Maxim, București, 1996, pag. 25

Scanned with OKEN Scanner

legale. Baza de calcul o constituie costul de achiziție în vamă, adică suma: valorii în vamă în lei + taxelor vamale + comisionului vamal + accizelor.

Așa cum se știe, TVA nu este o componentă a prețului de vânzare la intern a mărfurilor importate. Ea se adaugă însă la prețul de vânzare, fiind considerată operațiune făcută în contul statului (TVA adăugată la prețul de vânzare este denumită TVA colectată). Din TVA colectată, SCE importatoare au dreptul să deducă TVA plătită în vamă, urmând ca diferența să se regularizeze lunar cu bugetul statului.

• Anumite probleme legate de costul de achiziție și de înregistrare a mărfurilor din import le ridică **cheltuielile interne de circulație:** de la vamă până la depozitul societății de comerț exterior importatoare.

În mod normal ele trebuie adăugate costului de achiziție în vamă pentru a se determina costul de achiziție efectiv al mărfurilor importate. Acest lucru este însă posibil numai dacă la primirea mărfurilor în depozitul SCE sosesc și documentele de transport intern (facturile prestatorilor de servicii) fapt care, de regulă, nu se întâmplă. În asemenea cazuri SCE pot proceda în două modalități:

- cheltuielile interne să fie luate în calcul pe baza unei cote procentuale care să se aplice la costul de achiziție în vamă în lei, urmând ca la primirea facturilor diferențele să se regularizeze pe seama cheltuielilor privind mărfurile (cont 607);
- cheltuielile interne să nu fie incluse în costul de achiziție efectiv al mărfurilor. Ele ar urma să se înregistreze în totalitate numai la primirea facturilor prestatorilor de servicii într-un cont distinct 371/x. „Diferențe de preț la mărfuri"* urmând ca lunar să se repartizeze pe bază de coeficient asupra costului mărfurilor vândute (cont 607).

Poate fi luată în discuție și varianta ca toate cheltuielile interne de transport să fie evidențiate direct în contul 607 dacă nu au o pondere semnificativă în costul mărfurilor importate.

De reținut că, datorită calculelor suplimentare pe care le implică determinarea costului de achiziție efectiv prin adăugarea cheltuielilor interne de transport și mai ales datorită întârzierilor de înregistrare ca urmare a neprimirii la timp a facturilor prestatorilor de servicii, **SCE consideră, în majoritatea cazurilor, drept cost de achiziție cu care se înregistrează mărfurile în contul 371 „Mărfuri" costul de achiziție în vamă,** iar cheltuielile interne de transport sunt înregistrate distinct fie în contul 371/x „Diferențe de preț la mărfuri" (regula), fie direct în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" (excepția).

Fluxul mărfurilor importate. De regulă, mărfurile importate pe contul propriu al SCE parcurg următorul traseu: furnizor extern → vamă → depozit SCE → clienți interni. Atunci când SCE urmăresc o valorificare superioară a importului, trimit mărfurile importate unor unități specializate (operatori) pentru a fi prelucrate, sortate, reambalate etc., după care acestea se reîntorc la SCE și apoi vândute clienților în noile condiții. Rezultă că, în prealabil vânzării la intern are loc un proces de gestionare a mărfurilor și implicit urmărirea existenței și mișcării mărfurilor cu ajutorul conturilor corespunzătoare de stocuri.

Relațiile financiare ale SCE au ca obiect decontările SCE cu partenerii săi, care se efectuează **în ordinea fluxului** circulației mărfurilor și anume: SCE importatoare achită mai

---

S-a optat pentru această denumire întrucât în contul menționat pot fi înregistrate, în anumite situații, și alte componente ale costului de achiziție.

Scanned with OKEN Scanner

întâi furnizorii externi, apoi (sau concomitent) furnizorii prestatori de servicii pe parcurs extern (transport, asigurare etc.), taxele datorate în vamă și furnizorii prestatori de servicii pe parcurs intern (transport-manipulare); în continuare, SCE își recuperează sumele cheltuite și își realizează profitul scontat prin încasarea de la clienții interni a mărfurilor din import livrate acestora.

Plata mărfurilor către furnizorii externi se face în **valută** prin acreditiv documentar, prin incasso-documentar sau prin efecte de comerț acceptate. Valuta plătită se transformă în lei la cursul de schimb al zilei.

Atunci când plata mărfurilor importate se face după primirea facturilor externe și a mărfurilor, cu ocazia plății la extern se calculează diferențe de curs valutar după relația:

Dcv = Vp x (Csp - Csf), în care:

Dcv = Diferența de curs valutar;

Vp = Valuta plătită (cedată) la extern;

Csp = Cursul de schimb la data plății la extern;

Csf = Cursul de schimb la data primirii facturii externe (de regulă cursul din DVI).

Diferența de curs valutar poate fi favorabilă atunci când cursul de schimb la plată este mai mic decât cel de la data primirii mărfurilor (DVI) sau nefavorabilă în situația inversă. În contabilitate, diferențele de curs valutar calculate la plata mărfurilor importate se reflectă, după caz, ca venituri financiare sau ca cheltuieli financiare.

Plata furnizorilor pentru serviciile externe prestate (cheltuielile externe de transport, asigurare etc.) se face, de asemenea, în valută, similar furnizorilor de mărfuri.*

Celelalte operații de decontare generate de derularea importului: plățile în vamă, plățile privind transportul intern, încasările de la clienții interni etc. se efectuează numai în **moneda națională.**

O categorie distinctă de decontări generate de derularea importului o constituie cele rezultate din nerespectarea de către părți a diferitelor clauze contractuale cu privire la calitatea, cantitatea, sortimentul mărfurilor, termenul de livrare, neavizarea sau neavizarea în timp util a cumpărătorului cu privire la expedierea mărfurilor ş.a. Astfel de situații conduc la plata de către partea vinovată de sume sub formă de despăgubiri, amenzi și penalități care, în contabilitate, se reflectă la plătitor ca cheltuieli excepționale, iar la beneficiar ca venituri excepționale.

2.2. Structura cheltuielilor și veniturilor

Cheltuielile și veniturile generate de derularea importului de mărfuri pe cont propriu sunt reflectate în contabilitatea financiară potrivit clasificației contabile, adică după natura activității: exploatare, financiară, excepțională și în continuare pe feluri de cheltuieli indiferent de destinația lor, respectiv pe feluri de venituri indiferent de sursa de proveniență a lor. În consecință, ca și la exportul de mărfuri, gruparea cheltuielilor și veniturilor privind importul de mărfuri potrivit clasificației contabile se prezintă ca în tabelul următor.
(Tabelul nr.5)

---

* Vezi Regulamentul B.N.R. nr. 3/23.12.1997 privind efectuarea operațiunilor valutare și Circulara B.N.R. nr. 7/25.05.1998, în M.O. 201/29.05.1998, pentru modificarea unor prevederi ale Regulamentului nr.3/1997 (cap. XII, pct. B_2)

Scanned with OKEN Scanner

Gruparea cheltuielilor și veniturilor privind importul de mărfuri potrivit Clasificației contabile

Tabelul nr.5

I CHELTUIELILE

Felul cheltuielilor	Clasificația contabilă
- costul mărfurilor importate vândute la intern; - cheltuieli generale (salarii, energie și apă, întreţineri şi reparaţii, poştă şi telecomunicaţii etc.); - amortizări şi provizioane pentru deprecieri din exploatare - etc.	**A. Cheltuieli de exploatare** -conturile de cheltuieli din grupele 60-65; -contul de cheltuieli 681.
-cheltuieli din diferenţe nefavorabile de curs valutar; -cheltuieli privind dobânzile plătite; -amortizări şi provizioane pentru deprecieri financiare; -etc.	**B. Cheltuieli financiare** -conturile de cheltuieli din grupa 67; -contul de cheltuieli 686.
- cheltuieli cu amenzile şi penalităţile plătite; - pierderile din debitori diverşi; - amortizări şi provizioane pentru deprecieri excepţionale; - etc.	**C. Cheltuieli excepţionale** -conturile de cheltuieli din grupa 67; -contul de cheltuieli 687.

II VENITURILE

- venituri din vânzarea la intern a mărfurilor importate; - venituri din creanţele reactivate; - venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor din - exploatare; - etc.	**A. Venituri din exploatare** - conturile de venituri din grupele 70-75; - contul de venituri 687.
- venituri din diferenţe favorabile de curs valutar; - venituri din sconturi obţinute; - venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor financiare; - etc.	**B. Venituri financiare** - conturile de venituri din grupa 76; - contul de venituri 786.
- venituri din despăgubiri şi penalităţi; - venituri diverse din operaţii de gestiune; - venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor excepţionale; - etc.	**C. Venituri excepţionale** - conturile de venituri din grupa 77; - contul de venituri 787.

2.3. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere

2.3.1. Conturile specifice utilizate

Deşi conturile utilizate pentru contabilitatea importului pe cont propriu sunt comune celorlalte operaţii comerciale ale SCE, totuşi, unele dintre ele se particularizează prin conţinutul şi modul de utilizare.

Astfel, pentru evidenţa **mărfurilor** se utilizează conturile 371 „Mărfuri" şi 357 „Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi".

Contul 371 **„Mărfuri"** prezintă ca primă **particularitate complexitatea elementelor componente ale costului de achiziţie a mărfurilor:** preţul de import (preţul net al mărfii importate) + cheltuielile de circulaţie pe parcurs extern + taxele nerecuperabile plătite în vamă + cheltuielile de circulaţie pe parcurs intern de la vamă până la depozitul SCE

A doua particularitate se referă **la prețul de înregistrare a mărfurilor.** În mod logic, acesta trebuie să fie costul efectiv de achiziție al mărfurilor. Uneori însă, SCE nu pot calcula costul efectiv de achiziție în momentul recepționării mărfurilor în depozit din cauza neprimirii la timp a documentelor privind cheltuielile interne de transport-manipulare.

În asemenea situații, așa cum s-a arătat anterior, costul efectiv de achiziție poate fi determinat prin însumarea costului de achiziție în vamă cu cheltuielile interne de transport-manipulare calculate pe baza unui coeficient aplicat la costul de achiziție în vamă. Pe măsura primirii documentelor de transport intern, diferența dintre cheltuielile efective și cele luate în calcul pe bază de coeficient se înregistrează fie într-un cont distinct 371/x „Diferențe de preț la mărfuri", fie direct în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile". Datorită volumului suplimentar de muncă, SCE, de regulă, nu aplică această soluție utilizând costul de achiziție în vamă drept preț de înregistrare a mărfurilor, iar cheltuielile interne de transport-manipulare sunt contabilizate, în totalitatea lor, pe măsura primirii documentelor justificative în contul 371/x sau direct în contul 607 dacă nu au o pondere semnificativă.

Separat de aceasta poate interveni și situația ca la sosirea mărfurilor în vamă valoarea în vamă să nu poată fi determinată imediat din cauza neprezentării tuturor documentelor, în principal cele referitoare la unele cheltuieli externe de circulație (transport, asigurare etc.). Legea privind Codul vamal al României prevede pentru această situație posibilitatea ridicării mărfurilor din vamă, urmând ca în termen de 30 de zile SCE să prezinte autorității vamale documentele concludente. Eliberarea mărfurilor este condiționată însă de constituirea unei garanții privind drepturile de import ce ar putea fi datorate (taxele vamale, accizele, TVA și orice alte sume care se cuvin statului) la un nivel acceptat de autoritatea vamală.* Se subînțelege că determinarea drepturilor de import în această situație se face luând ca bază de calcul o valoare în vamă determinată pe baza unor date antecalculate privind componenta sau componentele pentru care nu s-au primit documentele. Și în acest caz se poate recurge la înregistrarea mărfurilor pe baza costului de achiziție astfel determinat, urmând ca, pe măsura primirii documentelor, diferențele dintre cheltuielile externe efective și cele antecalculate să se contabilizeze similar cazului precedent: în contul 371/x sau direct în contul 607.

Dacă se apelează la soluția utilizării contului 371/x, acesta ar urma să îndeplinească funcția unui cont de colectare și de repartizare de cheltuieli. În cursul lunii în debitul său se înregistrează toate diferențele de cheltuieli, în plus sau în minus, iar în credit diferențele aferente mărfurilor vândute, calculate pe bază de coeficient de repartizare.

A treia particularitate a contului 371 „Mărfuri" se referă **la evaluarea mărfurilor din importul pe cont propriu la ieșirea din gestiune.** Dintre metodele de evaluare la ieșire prevăzute în Regulamentul Legii contabilității, SCE utilizează în principal metodele LIFO și FIFO. Metodele cost mediu ponderat și preț standard se aplică mai puțin sau sunt evitate de unele SCE pe motiv că nu conduc la calcule relevante privind eficiența operațiunilor de import (calculele de eficiență se efectuează de către serviciile operative de import pentru fiecare contract de import derulat).

Contul 357 **„Mărfuri în custodie sau consignație la terți"** este utilizat la importul de mărfuri pe cont propriu în două situații și anume:

a) când mărfurile importate sunt achitate prin acreditiv documentar înaintea sosirii lor în vamă, din necesitatea evidențierii prealabile a datoriei față de furnizorii externi. Pentru a se

* Legea Codului Vamal, art. 77 (4).

Scanned with OKEN Scanner

identifica mărfurile aflate în această situație se poate utiliza un cont distinct 357/x „Mărfuri în curs de aprovizionare";

b) când mărfurile importate sunt trimise pentru transformare sau prelucrare unor terți (operatori) din țară sau din străinătate.

Potrivit Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, contul 357 se debitează cu prețul de înregistrare al mărfurilor trimise spre transformare sau prelucrare și se creditează cu același preț la primirea mărfurilor în gestiune.

Din prezentarea conturilor 371 și 357, rezultă că SCE aplică în prezent metoda inventarului permanent de evidență a stocurilor. Metoda inventarului intermitent, aplicată în contabilitatea financiară frecvent în țările occidentale, rămâne, până la definitivarea obiectului contabilității de gestiune în țara noastră, doar o prezență în literatura de specialitate.

Pentru evidența **relațiilor cu terții** se utilizează conturile din clasa a IV-a.

Din grupa 40 **„Furnizori și conturi asimilate"** se utilizează practic toate conturile cu următoarele precizări:

- angajamentele față de furnizorii externi și prestatorii externi de servicii sunt evidențiate atât în lei, cât și în valută;
- contul 408 **„Furnizori-facturi nesosite"** are o utilizare mai frecventă față de alte societăți comerciale dacă intervin situațiile menționate la contul 371 privind prețul de înregistrare a mărfurilor:
- ca și în cazul exportului, contabilitatea angajamentelor în valută și în general oricăror elemente patrimoniale exprimate în valută, poate fi realizată fie în sistemul monomonetar, fie în sistemul plurimonetar.

Din grupa 41 **„Clienți și conturi asimilate"** se utilizează, de asemenea, toate conturile, evidența relațiilor cu clienții interni fiind însă ținută numai în lei, potrivit normelor de decontare prevăzute în Regulamentul B.N.R. nr. 3/1997 privind efectuarea operațiunilor valutare.

Din grupa 44 **„Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate"** se utilizează frecvent următoarele conturi:

- contul 442 **„Taxa pe valoarea adăugată"**, cu toate conturile sale de gradul II. La importul de mărfuri pe cont propriu SCE plătesc bugetului de stat TVA (deductibilă) care se evidențiază în contul 4426, în debit. Baza de calcul o constituie costul de achiziție în vamă. Tot în acest cont se evidențiază și TVA deductibilă pentru serviciile interne de transport-manipulare a mărfurilor importate. Pentru mărfurile importate vândute clienților interni SCE facturează și încasează TVA (colectată) care se evidențiază în contul 4427, în credit. Baza de calcul o constituie prețul de livrare la intern. La sfârșitul fiecărei luni se efectuează regularizarea TVA cu bugetul statului conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA. Diferența rezultată se reflectă, după caz, în creditul contului 4423 sau în debitul contului 4424 și se lichidează prin plată, respectiv prin încasare de la buget. În ce privește contul 4428 „TVA neexigibilă", la importul pe cont propriu se utilizează doar pentru TVA aferent angajamentelor evidențiate în contul 408 „Furnizori-facturi nesosite" pentru cheltuielile interne de transport-manipulare antecalculate. Exigibilitatea TVA-ului în cauză are lor în momentul primirii și înregistrării facturilor prestatorilor de servicii interne. Pentru angajamentele privind cheltuielile externe antecalculate evidențiate în contul 408 la primirea mărfurilor din import nu se

Scanned with OKEN Scanner

utilizează contul 4428 întrucât TVA aferentă este garantată bănesc şi se încasează de la beneficiarii de import, fie la nivelul garanției constituite, dacă în termen de 30 de zile nu se primesc documentele justificative, fie la nivelul plăților efective, dacă în termen de 30 de zile se primesc documentele justificative.

- conturile 446 **„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"** şi 447 **„Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate"** care evidențiază în creditul lor taxele vamale şi accizele, respectiv comisionul vamal datorat, iar în debit plata acestora la buget.
- contul 448 **„Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului"** este utilizat la importul pe cont propriu pentru drepturile de import plătite în sistem de rambursare. În debit sunt evidențiate creanțele față de buget (cont 4482), iar în credit creanțele încasate sau reținute dacă mărfurile importate nu au fost reexportate sub forma produselor finite rezultate din operațiunile de perfecționare a lor.
- conturile 476 **„Diferențe de conversie-activ"** şi 477 **„Diferențe de conversie-pasiv"** care, ca şi la exportul de mărfuri, evidențiază la sfârşitul exercițiului pierderile sau câştigurile latente din diferențele de curs valutar.

Pentru **evidența decontărilor externe şi interne** se utilizează conturile de trezorerie din clasa a 5-a. Față de operațiile de export, apare o particularitate în cazul decontării importului prin acreditiv documentar pentru care se utilizează contul 5412 „Acreditive în devize". Întrucât acreditivul în devize se deschide la un curs valutar şi se consumă la un alt curs valutar, diferența de curs valutar se contabilizează la sfârşitul exercițiului financiar ca orice diferență de curs valutar aferentă valutei în sold. Poate fi luată în considerare şi varianta virării soldului contului 5412 în lei sau în valută şi în lei în contul 5124 după consumarea integrală sau parțială a acreditivului deschis.

Pentru **evidența cheltuielilor şi veniturilor** privind importul pe cont propriu se utilizează conturile „externe" de gestiune din clasele 6 şi 7 în care ponderile principale le dețin: în clasa a 6-a contul 607, iar în clasa a 7-a contul 707.

Remarcă. Veniturile din vânzarea la intern a mărfurilor importate concură la formarea cifrei de afaceri a SCE, iar diferența dintre veniturile evidențiate în creditul contului 707 şi costul mărfurilor vândute evidențiat în debitul contului 607 constituie marja comercială.

2.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere

Privite în corelare cu fluxul derulării contractelor economice, se disting două mari categorii de operațiuni privind importul pe cont propriu: operațiuni privind stocurile şi operațiuni privind comercializarea mărfurilor la intern.

2.3.2.1. Contabilitatea stocurilor de mărfuri

În principiu, operațiunile din această categorie se referă la formarea, gestionarea şi decontarea costului de achiziție al mărfurilor importate.

Evidența stocului şi mişcării mărfurilor se poate realiza, ca şi la exportul pe cont propriu, după metoda inventarului permanent (MIP) sau a inventarului intermitent (MII), însă SCE, ca de altfel toate societățile comerciale, aplică în prezent doar MIP.

Scanned with OKEN Scanner

Caracteristicile MIP la SCE le constituie realizarea contabilității analitice a mărfurilor după metoda cantitativ-valorică şi evaluarea ieşirii mărfurilor după metodele LIFO şi FIFO în principal şi metodele C.M.P. şi preț standard în auxiliar.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a stocurilor şi decontării costului mărfurilor vândute sunt: factura externă, declarația vamală de import, facturile unităților prestatoare de servicii, fişa de calcul al importului, ordinul de plată, dispoziția de plată valutară la extern, cerere de deschidere de acreditiv şi extrasul de cont.

2.3.2.1.1. Metoda inventarului permanent

În vederea exemplificării operațiunilor privind stocurile, considerăm că SCE MUNTENIA are în stoc la 1.01.N. mărfuri din import evaluate la costul de achiziție de 80.000.000 lei, din care marfa A 60 buc. a 550.000 lei/buc.

În cursul exercițiului N societatea efectuează următoarele operațiuni cu privire la stocurile de mărfuri:

- pe 10.01.N. cumpără din import marfa A în condiția de livrare FOB portul străin de încărcare. Cantitatea importată este de 100 buc. cu plata prin incasso-documentar după primirea şi recepționarea mărfurilor. Prețul unitar FOB este de 50$/buc., iar taxele percepute în vamă s-au calculat pe baza următoarelor cote: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%;
- la data sosirii mărfurilor în vamă, cheltuielile externe de transport au fost de 1000$;
- pe 27.01.N SCE cumpără diverse mărfuri din import în condiția de livrare CIF portul românesc de descărcare în sumă de 4000$. Taxele în vamă se calculează pe baza cotelor menționate anterior, iar plata furnizorului extern se face în exercițiul N+1;
- la 31.12.N soldul faptic al mărfurilor este egal cu cel scriptic;
- în exercițiul N SCE vinde la intern cantitatea de 120 buc. din marfa A, evaluarea la ieşire făcându-se după metoda LIFO;
- soldul inițial al contului 5124 este de 10.000 $, respectiv 95.600.000 lei;
- evoluția cursului în lei al dolarului: 10.01 N = 10.000 lei; 15.01.N (plata furnizorului extern şi a prestatorului de servicii) = 10.100 lei; 27.01.N = 10.200 lei; 31.12.N = 11.000 lei; N+1 = 11.100 lei;
- cheltuielile interne de transport-manipulare de 500.000 lei, TVA 22% nu sunt luate în calcul pentru stabilirea prețului de înregistrare a mărfurilor din import, evidențiindu-se distinct în contabilitate.

Precizare. Rezolvarea problemei se face în condițiile aplicării sistemului monomonetar în varianta 1: evidența angajamentelor în valută la cursul de la data constituirii lor şi a disponibilităților în devize la cursul zilei.*

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind **stocurile de mărfuri din importul pe cont propriu** se face, în contextul dat, astfel:

1. Înregistrarea mărfurilor importate conform facturii externe şi declarației vamale de import (DVI). Prețul de înregistrare al mărfurilor importate se consideră costul de achiziție în vamă calculat în „Fişa de calcul al importului".

---

* Pentru detalii privind sistemele monomonetar şi plurimonetar de evidență, vezi D. Vişan „Contabilitatea în comerțul exterior, vol. I, Ed. Economică, Bucureşti, 1995, pag. 92-108.

Scanned with OKEN Scanner

FIȘA DE CALCUL AL IMPORTULUI

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (10.000 lei/$)
1.	Valoarea externă FOB	5.000	50.000.000
2.	Transport extern	1.000	10.000.000
3.	Valoarea externă CIF	6.000	60.000.000
4.	Taxa vamală (3 x 10%)	-	6.000.000
5.	Comisionul vamal (3 x 0,5%)	-	300.000
6.	Cost de achiziție în vamă (3 + 4 + 5)	6.000	66.300.000
7.	TVA deductibilă (6 x 22%)	-	14.586.000
8.	Cost unitar de achiziție în vamă = 66.300.000 lei : 100 buc. = 663.000 lei /buc.		
9.	Costul de achiziție în valută: 66.300.000 lei : 10.000 lei/$ = 6.630 $: 100 buc. = 66,30 $/buc.		

371 „Mărfuri“	=	%	66.300.000
		401 „Furnizori“ (externi)	50.000.000
		401 „Furnizori“ (servicii)	10.000.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	6.000.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	300.000

2. Plățile făcute în vamă cu ordine de plată emise, potrivit D.V.I. din 10.01.N:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	20.886.000
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“			6.000.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			300.000
4426 „TVA deductibilă“			14.586.000

3. Plata furnizorului extern a sumei de 5000 $ și prestatorului de servicii (transport-extern) a sumei de 1.000 $, conform ordinelor de plată emise. Cursul valutar la data plății 10.100 lei/$:

- Valoarea în lei la cursul zilei:
6.000 $ x 10.100 lei = ... 60.600.000 lei
- Valoarea în lei la cursul din DVI:
6.000 $ x 10.000 lei = ... 60.000.000 lei
- Diferența de curs valutar nefavorabilă = ... 600.000 lei

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	60.600.000
401 „Furnizori“			60.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			600.000

4. Înregistrarea mărfurilor importate în condiția CIF în sumă de 4.000 $ la cursul de 10.200 lei:

Valoarea externă CIF: 4.000 $ x 10.200 lei = 40.800.000 lei
Taxa vamală 10% ..... = 4.080.000 lei
Comisionul vamal 0,5% ..... = 204.000 lei
Cost de achiziție în vamă = 45.084.000 lei
TVA : 45.084.000 lei x 22% ..... = 9.918.480 lei

371 „Mărfuri“	=	%	45.084.000
		401 „Furnizori“	40.800.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	4.080.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	204.000

5. Plățile făcute în vamă cu ordine de plată emise:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	14.202.480
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“			4.080.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			204.000
4426 „TVA deductibilă“			9.918.480

6. Înregistrarea și plata facturii pentru cheltuielile interne de transport de 500.000 lei, TVA 22%, considerând că societatea a adoptat soluția înregistrării lor în contul 371/x „Diferențe de preț la mărfuri“:

%	=	401 „Furnizori“	610.000
371/x „Diferențe de preț la mărfuri“			500.000
4426 „TVA deductibilă“			110.000
	și		
401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	610.000

7. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute (120 buc. marfa A) știind că evaluarea la ieșire se face după metoda LIFO:

Marfa A - 100 buc. x 663.000 lei/buc. = ... 66.300.000 lei
Marfa A - 20 buc. x 550.000 lei/buc. = ... 11.000.000 lei
Total 77.300.000 lei

607 „Cheltuielile privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	77.300.000

8. Repartizarea cheltuielilor reprezentând diferențele de preț aferente mărfurilor vândute:

$$K_{371/x} = \frac{(S_i + R.d.)371/x}{(S_i + R.d.)371} = \frac{0 + 550.000 lei}{80.000.000 lei + 111.384.000 lei} = 0{,}002$$

Suma cheltuielilor (diferențelor) aferente mărfurilor vândute:

77.300.000 lei x 0,002 = 154.600 lei

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371/x „Diferențe de preț la mărfuri"	154.600

Sigur că, față de cazul exemplificat, formarea și gestionarea stocurilor pot îmbrăca diferite aspecte (cazuri particulare) izvorâte mai ales din prevederile contractuale și legale. Redăm în continuare cazurile cele mai reprezentative.

Cazul 1. Plata mărfurilor achiziționate din import se face prin **acreditiv documentar** deschis fie la banca furnizorului extern (regula), fie la banca importatorului. Indiferent unde este deschis acreditivul, documentele privind livrareà și plata sosesc înaintea mărfurilor și, dacă ele corespund prevederilor contractuale, se achită suma corespunzătoare valorii mărfurilor livrate din acreditivul deschis.

Deschiderea acreditivului se face în valută și se evidențiază în contul 5412 „Acreditive în devize". Alimentarea contului 5412 se face din contul 5124, iar evidența viramentelor între cele două conturi se realizează cu ajutorul contului 581 „Viramente interne". Deci, operațiunile contabile specifice decontării prin acreditiv sunt (se iau pentru exemplificare datele precedente privind importul mărfii A în condiția FOB):

1. Deschiderea acreditivului pentru suma de 5000 $ la cursul de 9.800 lei/$ = 49.000.000 lei:

581 „Viramente interne"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	49.000.000
	și		
5412 „Acreditive în devize"	=	581 „Viramente interne"	49.000.000

Datorită faptului că mărfurile sunt achitate înaintea sosirii în țară, evidența lor trebuie realizată cu ajutorul unui cont analitic al contului 357, de exemplu, 357/x „Mărfuri în curs de aprovizionare". În consecință, SCE „MUNTENIA" va înregistra:

2. Factura furnizorului extern de 5.000 $ la cursul zilei de 9.900 lei/$ și plata acesteia din contul de acreditive:

357/x „Mărfuri în curs de aprovizionare"	=	401 „Furnizori"	49.000.000
	și		
401 „Furnizori"	=	5412 „Acreditive în devize"	49.000.000

Analizând datele contului 5412 se observă că soldul acestuia în valută este zero, iar în lei este creditor pentru suma de 500.000 lei care exprimă o diferență favorabilă de curs valutar.

Teoretic, contul 5412 poate rămâne cu acest sold creditor în lei până la sfârșitul anului, când diferențele de curs valutar se regularizează potrivit normelor în vigoare sau soldul creditor în lei al contului 5412 poate fi virat în contul 5124, urmând ca regularizarea la sfârșitul anului să fie făcută pe seama datelor contului 5124.

Adoptând ultima variantă, operațiunile contabile specifice sunt:

Scanned with OKEN Scanner

3. Virarea soldului creditor în lei al contului 5412 în contul 5124:

5412 „Acreditive în devize“	=	581 „Viramente interne“	500.000
	și		
581 „Viramente interne“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	500.000

4. Regularizarea diferențelor de curs valutar la 31.12.N. pentru soldul creditor în lei al contului 5124

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar*“	500.000

Cazul 2. Plata mărfurilor importate se face prin **efecte de comerț.**

Considerând că pentru mărfurile importate în condiția FOB plata se face prin efecte de comerț, iar cursul la data plății efectului de comerț este de 10.100 lei/$, operațiunile contabile sunt:

1. Acceptarea efectului de comerț:

401 „Furnizori“	=	403 „Efecte de plătit“	50.000.000

2. Plata la scadență a efectului comercial:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	50.500.000
403 „Efecte de plătit“			50.000.000
665 „Cheltuielile din diferențe de curs valutar“			500.000

Cazul 3. La sosirea mărfurilor **în vamă determinarea definitivă a valorii în vamă nu se poate efectua imediat.**

În acest caz, Legea Codului vamal (art. 77.4) admite ca importatorul, la cerere, să ridice mărfurile din vamă cu condiția constituirii unei garanții băneşti sau bancare, acceptată de autoritatea vamală. Dacă în termen de 30 de zile de la ridicarea mărfii importatorul nu prezintă documente concludente privind determinarea valorii în vamă, autoritatea vamală procedează la executarea garanției, operațiunea de vămuire fiind considerată încheiată.

Rezultă că Legea Codului vamal conduce la apariția a două situații diferite: în termen de 30 de zile de la ridicarea mărfii, importatorul prezintă sau nu prezintă documentele concludente privind determinarea valorii în vamă.

Cazul 3.1. În termen de **30 de zile importatorul prezintă documentele concludente privind determinarea valorii în vamă.**

Întrucât mărfurile sunt eliberate, recepționate şi probabil comercializate, ele trebuie înregistrate în contabilitate pe bază de date estimate **(antecalculate)** referitoare la componenta sau componentele prețului extern pentru care nu au fost primite documentele necesare determinării valorii în vamă a mărfurilor importate.

*Se consideră că SCE nu are aport la capitalul social în valută.

Scanned with OKEN Scanner

Acceptarea garanțiilor bancare sau băneşti de către autoritatea vamală presupune luarea în calcul a unui anumit nivel al componentelor care concură la formarea valorii în vamă. Neavând factură/facturi pentru aceste componente, angajamentul/angajamentele în valută în cauză sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul contului 408. Concomitent se evidențiază şi garanția bănească cu ajutorul contului 5121 deschis la dispoziția autorității vamale, respectiv a scrisorii de garanție bancară acceptată de autoritatea vamală (cont 8011 „Giruri şi garanții acordate".

Luând în considerare datele exemplului precedent, considerăm că pentru cheltuielile externe de transport nu s-a primit factura unității prestatoare de servicii, ele fiind luate în calculul valorii în vamă la nivelul acceptat de autoritatea vamală de 1000 $.

La primirea mărfurilor în vamă, acestea se înregistrează în contul 371 pe baza cheltuielilor externe antecalculate prin formula:

371 „Mărfuri"	=	%	66.300.000
		401 „Furnizori"	50.000.000
		408 „Furnizori-facturi nesosite"	10.000.000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	6.000.000
		447 „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate"	300.000

Concomitent se înregistrează şi garantarea drepturilor de import, de exemplu prin prezentarea unei scrisori de garanție bancară în sumă de 20.886.000 lei (vezi exemplul precedent, datele din Fişa de calcul al importului şi operația nr. 2):

Debit 8011 „Giruri şi garanții acordate" 20.886.000

În continuare, în intervalul de 30 de zile se consideră că se primeşte factura pentru cheltuielile externe de transport. Suma cheltuielilor efective poate să fie mai mare sau mai mică decât cea antecalculată.

Cazul 3.1.1. Suma **efectivă este mai mare decât cea antecalculată.**

Acest caz conduce, pe de o parte, la evidențierea diferenței în plus a cheltuielilor externe de transport şi, pe de altă parte, la evidențierea diferențelor în plus privind taxele datorate în vamă.

Considerând că suma efectivă a cheltuielilor externe de transport este de 1.200 $ la cursul de 10.200 lei, factura de transport şi implicit diferența în plus de cheltuieli, respectiv taxa se înregistrează prin operațiunile contabile:

a) **Factura pentru transportul extern:**

- Valoarea facturii: 1.200$ x 10.200 lei = ... 12.240.000 lei
- Cheltuieli antecalculate: 1.000 $ x 10.000 lei = ... 10.000.000 lei
- Diferențe de cheltuieli: 200 $ x 10.000 lei = ... 2.000.000 lei
- Diferențe de curs valutar: 1.200 $ x (10.200 lei - 10.000 lei) = ... 240.000 lei

%	=	401 „Furnizori"	12.240.000
408 „Furnizori-facturi nesosite"			10.000.000
371/x „Diferențe de preț la mărfuri"			2.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			240.000

b) Diferențele în plus de taxe nerecuperabile datorate:
- Taxa vamală: 2.000 $ x 10.000 lei x 10% = ... 200.000 lei
- Comisionul vamal: 2.000.000 lei x 0,5% = ... 10.000 lei

371/x „Diferențe de preț la mărfuri"	=	%	210.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	200.000
		447 „Fonduri speciale, taxe vărsăminte asimilate"	10.000

c) Plata taxelor datorate în vamă (taxele antecalculate + diferențele)
- Taxa vamală: 6.000.000 lei + 200.000 lei = 6.200.000 lei
- Comisionul vamal: 30.000 lei + 10.000 lei = 310.000 lei
- TVA: 14.586.000 lei + 486.200 lei = 15.072.200 lei*

Total 21.582.200 lei

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	21.582.200
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"			6.200.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"			310.000
4426 „TVA deductibilă"			15.072.200

d) Concomitent se înregistrează scrisoarea de garanție bancară eliberată de autoritatea vamală:

Credit 8011 „Giruri și garanții acordate" 20.886.000

Cazul 3.1.2. Suma **efectivă este mai mică decât cea autocalculată.**

Acest caz conduce la diminuarea diferențelor de preț privind mărfurile importate și a taxelor datorate în vamă.

Considerând că suma efectivă a cheltuielilor externe de transport este de 800 $ la cursul de 10.200 lei / $, operațiunile contabile specifice sunt:

a) Înregistrarea facturii de transport:
- Valoarea facturii: ..... 800 $ x 10.200 lei/$ = 8.160.000 lei
- Valoarea antecalculată aferentă: .....800 $ x 10.000 lei/$ = 8.000.000 lei
- Diferența nefavorabilă de curs valutar = 160.000 lei

%	=	401 „Furnizori"	8.160.000
408 „Furnizori - facturi nesosite"			8.000.000
665 „Cheltuieli de diferențe de curs valutar"			160.000

b) Diminuarea diferențelor de preț cu economia la cheltuielile antecalculate:
1000 $ - 800 $ = 200 $ x 10.000lei/$ = 2.000.000 lei

* Calculul TVA: - 66.300.000 lei x 22%= 14.586.000 lei
- 2.210.000 lei x 22%= 486.200 lei
Total = 15.072.200 lei

Scanned with OKEN Scanner

371/x „Diferențele de preț la mărfuri“	=	408 „Furnizări facturi nesosite“	2.000.000

d) diminuarea taxelor datorate în vamă:

371/x „Diferențe de preț la mărfuri“	=	%	210.000
		446 „Alte impozite , taxe și vărsăminte asimilate“	210.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	10.000

Precizare. Operațiunile b) și c) pot fi înregistrate și cu semne în negru prin formule contabile inverse. S-a optat pentru soluția de înregistrare în roșu pentru înregistrarea uniformă a diferențelor de preț în contul 371/x și anume: în debit diferențele aferente mărfurilor intrate , în credit diferențele aferente mărfurilor ieșite.

d) Plata taxelor datorate în vamă:

- Taxa vamală: 6.000.000 lei - 200.000 lei = 5.800.000 lei
- Comisionul vamal: 300.000 lei - 10.000 lei = 290.000 lei
- TVA: 14.586.000 lei - 486.200 lei = 14.099.800 lei

Total 20.189.800 lei

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	20.189.800
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“			5.800.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			290.000
4426 „TVA deductibilă“			14.099.800

e) Evidențierea scrisorii de garanție bancară eliberată de autoritatea vamală:

Credit 8011 „Giruri și garanții acordate“ 20.886.000

Cazul 3.2. În termen de 30 de zile importatorul nu prezintă documentele concludente privind determinarea valorii în vamă.

În acest caz, autoritatea vamală procedează la executarea garanției, operația de vămuire fiind considerată încheiată. Deci se înregistrează operațiunile:

a) Executarea garanției constituite de 20.886.000 lei:

%	=	512 „ Conturi la bănci în lei“	20.886.000
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“			6.000 000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			300.000
4426 „TVA deductibilă“			14.586.000

b) Eliberarea scrisorii de garanție bancară:

Credit 8011 „Giruri și garanții acordate“ 20.886.000

Ulterior pot apărea situațiile similare cazului 31, și anume:

Cazul 3.2.1. Suma efectivă a cheltuielilor de transport este mai mare decât cea antecalculată.

În această situație, cu ocazia înregistrării facturii de transport, se evidențiază doar majorarea diferențelor de preț similar operației a) de la cazul 3.1.1.

Cazul 3.2.2. Suma efectivă a cheltuielilor de transport este mai mică decât cea antecalculată.

În această situație se înregistrează doar diminuarea diferențelor de preț, similar operațiilor a) și b) de la cazul 3.1.2.

Cazul 4. Cheltuielile interne de transport-manipulare sunt luate în considerare la calculul costului efectiv de achiziție al mărfurilor care se constituie preț de **înregistrare în contul 371 „Mărfuri"**

În acest caz avem de a face cu o înregistrare obișnuită a mărfurilor:

371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"
	și	
4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"

Cazul 5. Cheltuielile interne de transport-manipulare sunt luate în considerare la calculul efectiv de achiziție pe bază de cote procentuale aplicate la costul de achiziție în vamă.

Cazul de mai sus impune evidențierea obligațiilor interne cu ajutorul contului 408 „Furnizori-facturi nesosite" și a TVA aferentă cu ajutorul contului 4428 „TVA neexigibilă". Pe măsura primirii facturii de transport se transferă obligațiile din contul 408 în contul 401 (408=401) și se evidențiază exigibilitatea TVA (4426 = 4428).

Operațiunile de mai sus sunt specifice situației în care cheltuielile efective sunt egale cu cele antecalculate. Practic însă ele nu sunt egale, apărând necesitatea evidențierii diferențelor în plus sau în minus:

a) Dacă cheltuielile facturate sunt mai mari decât cele antecalculate, factura, diferențele în plus și exigibilitatea TVA se înregistrează prin operațiunile contabile:

%	=	401 „Furnizori"
408 „Furnizori, facturi nesosite" 371/x „Diferențe de preț la mărfuri" 4426 „TVA deductibilă"		
	și	
4426 „TVA deductibilă"	=	4428 „TVA neexigibilă"

b) dacă cheltuielile facturate sunt mai mici decât cele antecalculate, operațiile contabile sunt:

408 „Furnizori, facturi nesosite"	=	%
		401 „Furnizori" 371/x „Diferențe de preț la mărfuri" 4428 „TVA neexigibilă"
	și	
4426 „TVA deductibilă"	=	4428 „TVA neexigibilă"

Scanned with OKEN Scanner

2.3.2.1.2. Metoda inventarului intermitent

În condițiile **metodei inventarului intermitent** (MII), operațiunile în contul de mărfuri se înregistrează numai la începutul şi la sfârşitul exercițiului financiar, iar operațiunile de aprovizionare se înregistrează direct în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile". La sfârşitul exercițiului, soldul contului 607, care exprimă de fapt ieşirile de mărfuri din gestiune la costul de achiziție, se repartizează asupra contului 121 „Profit şi pierdere".

Utilizând datele MIP, operațiunile contabile specifice MII sunt următoarele (operațiunile de decontare cu terții sunt comune):

1. Înregistrarea pe cheltuieli a stocului inițial de mărfuri:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	80.000.000

2. Înregistrarea mărfurilor importate în condiția FOB pe 10.01. N:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	%	66.300.000
		401 „Furnizori (externi)"	50.000.000
		401 „Furnizori (servicii)"	10.000.000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	6.000.000
		447 „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate"	300.000

3. Înregistrarea mărfurilor importate în condiția CIF pe 27.01.N:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	%	45.084.000
		401 „Furnizori"	40.800.000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	4.080.000
		447 „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate"	204.000

4. Înregistrarea cheltuielilor interne de transport - manipulare:

%	=	401 „Furnizori"	610.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile"			500.000
4426 „TVA deductibilă"			110.000

5. Înregistrarea la sfârşitul exercițiului a stocului final de marfă presupus la suma de 119.539.600 lei:

371 „Mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	114.539.600

6. Repartizarea soldurilor 607 la sfârşitul exercițiului:

121 „Profit şi pierdere"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	77.454.600

Scanned with OKEN Scanner

2.3.2.2. Contabilitatea comercializării mărfurilor la intern

Privite sub aspectul realizării lor, operațiunile privind comercializarea la intern a mărfurilor din import se rezumă la vânzarea mărfurilor clienților interni. Privite pe un plan mai larg, al finalizării lor, operațiunile de comercializare includ și pe cele conexe referitoare la cheltuielile generale ale SCE și la calculul rezultatelor financiare. Calculul propriu-zis al rezultatelor financiare implică efectuarea unor operațiuni prealabile la sfârșitul exercițiului cum sunt: calculul diferențelor de curs valutar aferente disponibilităților în devize în sold, a angajamentelor și creanțelor în devize în sold, calculul amortizărilor și previzioanelor ș.a.

Normal că, fiind vorba de relații interne, pentru operațiunile de comercializare la intern nu se pune problema alegerii între sistemul monomonetar și cel plurimonetar de evidență. Această alegere se impune dacă se au în vedere operațiunile de import în ansamblul lor, situație care conduce și la o opțiune anume cu privire la variantele sistemului monomonetar de evidență.

Reflectarea în contabilitate a comercializării la intern a mărfurilor din import are la bază, în principal, următoarele documente: factura, ordinul de plată, extrasul de cont al băncii. Dacă avem în vedere și celelalte operațiuni conexe și de finalizare, intervin și documentele specifice acestora ca, de exemplu: state de plată a salariilor, facturi, bonuri de consum, situații de calcul etc.

În plan contabil, operațiunile de comercializare implică utilizarea, între altele, a conturilor: de creanțe (411), de cheltuieli și de venituri din clasele 6 și 7 și de rezultate financiare (121).

Exemplificarea operațiunilor:

Continuând datele prezentate anterior pentru MIP privind stocurile, considerăm că prețul mărfurilor vândute la intern, marfa A în cantitate de 120 buc., s-a negociat la nivelul sumei de 800.000 lei/buc., TVA aferentă 22%;

- cheltuielile de exploatare privind administrarea și conducere efectuate de SCE (privesc atât aprovizionarea, cât și desfacerea, deci întreaga activitate): salarii 5.000.000 lei, materiale consumabile 40.000 lei, poștă și telecomunicații 240.000 lei;
- la 31.12.N. cursul dolarului se presupune de 11.000 lei, iar în N+1 la data plății mărfurilor importate în condiția CIF de 11.100 lei.

Pe baza datelor prezentate mai sus, inclusiv la paragraful 2.3.2.1.1., operațiunile contabile care intervin în continuare **în exercițiul N** sunt:

1. Facturarea mărfurilor din import clienților interni:

Marfa A: 120 buc x 800.000lei/buc = 96.000.000 lei
TVA 22% = 21.120.000 lei
Total 117.120.000 lei

411 „Clienți"	=	%	117.120.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	96.000.000
		4427 „TVA colectată"	21.000 000

2. Concomitent are loc scăderea din gestiune a mărfurilor vândute, evaluarea la ieşire făcându-se după metoda LIFO (vezi operația 7 privind stocurile):

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	77.300.000

3. Încasarea mărfurilor de la clienții interni:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienți“	117.120.000

4. Înregistrarea cheltuielilor de exploatare privind administrarea şi conducerea societății:

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal - remunerații datorate“	5.000.000
601 „Cheltuieli cu materiale consumabile“	=	301 „Materiale consumabile“	40.000
626 „Cheltuieli cu taxe poştale şi de telecomunicații“*	=	401 „Furnizori“	240.000

5. Calculul şi înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente soldului în valută al contului 5124 (societatea are aport la capitalul social în valută mai mare decât soldul în valută al contului 5124):

- Sold valută 5124 : 4000 $ x 11.000 lei/$= 44.000.000 lei
- Sold în lei 5124 : 95.600.000 lei - 60.600.000 lei = 35.000.000 lei
- Diferența de curs valutar favorabilă = 9.000.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	1068 „Alte rezerve“	9.000.000

6. Calculul şi înregistrarea diferențelor aferente angajamentelor externe în sold:

- Sold în valută 401 : 4000 $ x 11.000lei/$= 44.000.000 lei
- Sold în lei ct. 401 (vezi op. 4/stocuri) = 40.800.000 lei
- Diferență de conversie-activ = 3.200.000 lei

476 „ Diferență de conversie-activ“	=	401 „Furnizori“	3.200.000

7. Concomitent, pentru pierderea latentă se constituie un provizion pe seama cheltuielilor financiare:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	3.200.000

8. Regularizarea (lunară) a TVA (compensarea TVA colectată de 21.120.000 lei cu TVA deductibilă de 24.614.480 lei, evidențierea TVA de recuperat de 3.494.480 lei şi recuperarea de la buget):

* S-a făcut abstracție de T.V.A.

Scanned with OKEN Scanner

4427 „TVA colectată“	=	4426 „TVA deductibilă“	21.120.000
4424 „TVA de recuperat“	=	4426 „TVA deductibilă“	3.494.480
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4424 „TVA de recuperat“	3.494.480

9. Repartizarea cheltuielilor asupra repetatului exercițiului:

121 „Profit și pierdere“	=	%	86.534.600
		601 „Cheltuieli cu materiale cu consumabile“	40.000
		607 „Cheltuieli privind mărfurile“	77.454.600
		626 „Cheltuieli cu taxe poștale și de telecomunicații“	240.000
		641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	5.000.000
		665 „Cheltuieli din diferența de curs valutar“	600.000
		6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	3.200.000

10. Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului:

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	=	121 „Profit și pierdere“	96.000.000

Analizând datele contului 121 „Profit și pierdere“, rezultă că la 31.12.N societatea a realizat un profit de 9.465.400 lei (soldul creditor al contului 121)

În exercițiul N+1 au loc următoarele operațiuni:

1. Anularea diferenței de conversie-activ din exercițiul N:

401 „Furnizori“	=	476 „Diferențe de conversie-activ“	3.200.000

2. Plata furnizorului extern la cursul zilei de 11.100 lei:

- Valoarea în lei la cursul zilei: 4000 $ x 11.100 lei= 44.400.000
- Valoarea în lei la cursul de la facturare.....4000 $ x 10.200 lei= 40.800.000
- Diferența de curs valutar nefavorabilă.....= 3.600.000

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	44.400.000
401 „Furnizori“			40.800.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			3.600.000

3.La sfârșitul anului, cu ocazia analizei provizioanelor , se anulează provizionul constituit în exercițiul N pentru pierderea latentă din diferența de curs valutar:

1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	3.200.000

Evident că, în afara celor tratate, contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere privește și alte aspecte, cum ar fi: contabilitatea importului în sistemul monomonetar în celelalte variante ale sale, contabilitatea importului în sistemul plurimonetar. Aceste probleme, sub aspectul metodologiei contabile, nu diferă de cele privind exportul de mărfuri. Pentru detaliile privind operațiunile contabile specifice a se vedea lucrarea „Sistemul contabil în comerțul exterior", Ed. Economică, București, 1995, autor D. Vișan.

2.4. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial

2.4.1. Delimitări și structuri privind creditele aferente importului de mărfuri

Importul de mărfuri pe credit, adică cel pentru care plata mărfurilor se face la termen, este determinat de insuficiența fondurilor financiare ale importatorului. El se practică atât pentru mărfuri generale, cât și pentru mărfuri complexe, însă, ca regulă, obiectul importului pe credit îl constituie mărfurile complexe.

Facilitând atragerea de resurse străine în circuitul economic al importatorului, exportatorul percepe pentru mărfurile exportate dobândă pe perioada de imobilizare a fondurilor sale. La rândul său, importatorul apelează la diferite soluții pentru procurarea fondurilor necesare plății dobânzii externe. Normal că diferența dintre dobânda externă plătită și dobânda internă încasată sau veniturile suplimentare rezultate din alte operațiuni cu fondurile provenite din încasarea de la intern a mărfurilor importate se reflectă în rezultatele financiare ale SCE importatoare.

Pornind de la elementele de mai sus și luând în considerare o serie de probleme de ordin comercial și financiar, în teoria și practica economică creditele privind importul sunt structurate după diferite criterii.

Astfel, dacă se are în vedere **poziția SCE importatoare** în cadrul relațiilor de creditare, se disting: credite primite și credite acordate de SCE importatoare. Dacă se are în vedere **perioada de creditare,** creditele se împart în: credite pe termen scurt (până la un an), credite pe termen mediu (de la 1 an la 5 ani) și credite pe termen lung (peste 5 ani).

Fiecare dintre creditele menționate mai sus se poate grupa mai departe **după natura sa.** Din acest punct de vedere distingem:

a) în cadrul creditelor primite:

- credite comerciale. Ele reprezintă echivalentul valoric al mărfurilor importate plătibile la termen;
- credite bancare și datorii asimilate. Acestea exprimă sume obținute cu împrumut de la bănci sau alte societăți comerciale cu scopul de a plăti mărfurile importate, atunci când furnizorii externi nu acceptă vânzarea mărfurilor pe credit;

b) în cadrul creditelor acordate:

- credite comerciale. Ele reprezintă echivalentul mărfurilor importate vândute clienților interni cu plata la termen, dacă o astfel de vânzare avantajează reciproc cele două plăți;
- credite financiare, adică sume acordate cu împrumut altor întreprinderi provenite din încasarea de la intern a mărfurilor importate, a căror dobândă este utilizată pentru compensarea cheltuielilor cu dobânda plătită la termen.

Scanned with OKEN Scanner

Privite în plan contabil, tipurile de credite privind importul diferențiază metodologiile contabile corespunzătoare naturii lor. Dintre acestea, prezentăm în continuare, în principal, creditele comerciale privind importul de mărfuri și în auxiliar celelalte credite.

2.4.2. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

2.4.2.1. Particularități financiar-contabile

Față de importul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere, importul pe credit comercial pe termen scurt prezintă următoarele particularități:

1. Se practică, cu precădere, pentru **mărfuri generale** pentru o perioadă de creditare de până la un an de zile. De regulă, plata se face în totalitate la termenul stabilit în contract la clauzele referitoare la condițiile de plată. Termenul respectiv este înscris de exportator în factura comercială.

2. Pentru creditul comercial primit, SCE importatoare datorează furnizorului extern **dobândă,** calculată după formula dobânzii simple. Dobânda externă poate fi inclusă în prețul extern sau facturată separat de marfă și se constituie ca un element distinct al datoriei externe, de natură financiară. În consecință, ea nu se ia în calculul costului mărfurilor importate și deci nu se facturează clienților interni. Motivul îl constituie faptul că SCE importatoare vinde, de regulă, imediat mărfurile pe piața internă și disponibilul încasat este aducător de venituri financiare (dobânzi) pe perioada de la încasarea mărfurilor de la intern până la plata lor la extern.

Dobânda internă ce se constituie ca venit financiar al SCE pentru mărfurile importate poate proveni:

- din disponibilul încasat din vânzarea mărfurilor importate pe piața internă, păstrat în contul curent la o bancă sau depozitat la bancă pe termen;
- din sumele provenite din vânzarea pe piața internă a mărfurilor importate, acordate sub formă de împrumuturi altor întreprinderi.

Este posibil ca SCE importatoare să vândă mărfurile importate pe piața internă pe credit comercial. În această situație, ele facturează distinct dobânda calculată, care, după încasare, devine sursă de finanțare a dobânzii externe. Se poate lua în considerare și situația ca SCE importatoare, după vânzarea mărfurilor importate la intern, să folosească sumele încasate pentru alte operații comerciale cu derulare rapidă, aducătoare de venituri suplimentare, care să acopere atât dobânda datorată la extern, cât și profitul estimat.

3. Dacă prin contractul extern încheiat se convine, este posibil ca plata mărfurilor importate pe credit (la termen) să se facă anticipat, din inițiativa importatorului. În astfel de situații, proprii modalității de plată prin incasso-documentar, SCE importatoare beneficiază de o reducere de preț denumită **discount**. El se constituie la SCE importatoare ca venit financiar. Analizat însă în corelare cu venitul financiar din dobânzile acordate de bănci pentru disponibilul păstrat la ele, provenit din vânzarea mărfurilor importate, în fapt nu avem de a face cu un venit propriu-zis, deoarece și dobânzile interne acordate de bănci se reduc în mod corespunzător perioadei de rambursare anticipată a creditului extern.

4. Plata mărfurilor importate pe credit comercial pe termen scurt, ca de altfel a oricărei forme de import, se poate face și prin **efecte de comerț.** De precizat însă că plata efectelor de

comerț acceptate la plată se face de SCE importatoare numai la scadență, indiferent de modul de utilizare a lor de către exportator (scontare, forfetare etc.).

5. **În plan contabil,** reflectarea operațiilor importului pe credit comercial pe termen scurt impune, față de importul pe cont propriu cu plata la vedere, utilizarea în plus a următoarelor conturi specifice:

- 666 **„Cheltuieli privind dobânzile".** Este destinat pentru înregistrarea cheltuielilor cu dobânzile datorate la extern. Metodologia de înregistrare a cheltuielilor cu dobânzile în acest cont diferă în funcție de faptul dacă acestea sunt facturate separat de marfă sau sunt incluse în prețul extern.

Dacă dobânda externă este **facturată separat de marfă**, de regulă ea nu se înregistrează în contabilitate la primirea mărfurilor, ci doar în evidența operativă a serviciului comercial care derulează importul (scadențar), urmând ca o dată cu plata mărfurilor la termen să se achite și dobânda (666 = 5124).

Dacă dobânda externă **este inclusă în preț,** atunci la înregistrarea facturii externe ea se deduce din prețul extern și se înregistrează ca cheltuială financiară și ca obligație de plată (666 = 401). Atunci când perioada de creditare se întinde pe două exerciții financiare, la primirea facturii externe ea se înregistrează ca cheltuială în avans (471 = 401), urmând ca, la sfârșitul fiecărui exercițiu, suma aferentă exercițiului în cauză să se evidențieze în cheltuielile curente (666 = 471).

- 766 **„Venituri din dobânzi".** Este utilizat pentru evidența veniturilor din dobânzile cuvenite SCE pentru disponibilitățile bănești provenite din vânzarea mărfurilor din import, păstrate la bănci în conturi curente sau acordate cu împrumut altor întreprinderi. Înregistrarea veniturilor din dobânzi se face în momentul încasării acestora (5121 = 766);
- 767 **„Venituri din sconturi obținute".** Contul înregistrează în creditul său veniturile financiare din reducerea prețului extern ca urmare a plății datoriilor în avans față de termenul de plată. Se înțelege că se are în vedere situația în care dobânda este inclusă în prețul extern (401 = 767). Dacă dobânda este facturată separat, atunci, la scadență, se înregistrează direct plata cu suma netă a dobânzii (dobânda totală calculată minus discountul obținut).

2.4.2.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

Cu excepțiile determinate de particularitățile de ordin comercial și financiar, operațiunile contabile privind importul pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt se contabilizează după metodologia importului pe cont propriu cu plata la vedere.

Dacă, de exemplu, SCE DELTA efectuează un import de mărfuri de credit comercial pe **termen scurt de opt luni** în următoarele condiții:

- 1.10.N. primește factura și marfa în vamă la prețul de 6.000 $ (exclusiv dobânda) în condiția de livrare CIF portul românesc de descărcare pentru care achită în vamă: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5% și TVA 22%;
- dobânda facturată separat de marfă 300$;
- plata mărfurilor și a dobânzii se face la scadență: 1.06.N + 1;
- prețul negociat de vânzare la intern al mărfurilor importate este de 120.000.000 lei, TVA 22%;
- dobânda încasată de la bancă pentru disponibilul rezultat din vânzarea la intern a mărfurilor importate, 16.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- cursul dolarului: 1.10.N = 15.000 lei, 15.10.N = 15.200 lei, 1.06.N + 1 = 16.000 lei.

Operațiunile specifice **importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt** sunt următoarele:

1. Înregistrarea mărfurilor achiziționate din import pe credit comercial pe termen scurt:

Fișa de calcul al importului

Elemente de calcul	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei
1. Valoarea ext. CIF	6.000	90.000.000
2. Taxa vamală (1 x 10%)	-	9.000.000
3. Comisionul vamal (1 x 0,5%)	-	450.000
4. Cost de achiziție în vamă (1+2+3)	6.000	99.450.000
TVA deductibilă (4 x 22%) 99.450.000 lei x 22% = 21.879.000		21.879.000

1.10.N

371 „Mărfuri“	=	%	99.450.000
		401 „Furnizori“	90.000.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	9.000.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	450.000

2. Plățile făcute în vamă pentru mărfurile importate pe credit comercial pe termen scurt: taxa vamală, comisionul vamal și TVA deductibilă:

1.10.N

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	31.329.000
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“			9.000.000
4426 „TVA deductibilă“			21.879.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			450.000

3. Vânzarea la intern a mărfurilor importate pe credit comercial pe termen scurt și scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

15.10.N

411 „Clienți“	=	%	146.400.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	120.000.000
		4427 „TVA colectată“	26.400.000

și

15.10.N

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	99.750.000

4. Încasarea mărfurilor de la clienții interni:

22.10.N

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienți“	99.450.000

Scanned with OKEN Scanner

5. Încasarea dobânzii aferente disponibilului provenit din vânzările clienților interni, presupunând că acesta a fost păstrat la bancă în contul curent:

N ... N+1

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	766 „Venituri din dobânzi“	16.000.000

În continuare, în exercițiul N + 1 are loc decontarea cu furnizorul extern. Se pot ivi trei situații:

Prima. Plata mărfurilor se face la scadență:

- Val. în lei la plată: 6.000 $ x 16.000 lei = 96.000.000 lei
- Val. în lei la facturare: 6.000 $ x 15.000 lei = 90.000.000 lei
- D.c.v. (-) = 6.000.000 lei

1.06.N+1

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	96.000.000
401„Furnizori“			90.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			6.000.000

Concomitent, se plătește și dobânda datorată de 300 $ x 16.000 lei = 4.800.000 lei

1.06.N+1

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	4.800.000

Dacă suma dobânzii afectează prin mărimea sa rezultatele financiare ale exercițiului în care aceasta se plătește, se poate recurge la includerea sa în cheltuielile fiecărui exercițiu proporțional cu întinderea perioadei de creditare.

Urmând o astfel de procedură, în exemplul luat, în exercițiul N ar trebui să se înregistreze pe cheltuieli doar suma de 300 $: 8 luni = 37,5 $/lună x 3 luni = 112,5 $ x 15.500 lei/curs la 31.12.N = 1.743.750 lei

666 = 401 1.743.750 lei

În exercițiul N + 1 se anulează cheltuielile cu dobânzile din exercițiul N:

401 = 666 1.743.750 lei

La scadență (1.06.N + 19) se achită suma integrală a dobânzii

666 = 5124 4.800.000 lei

În acest mod, în exercițiul N s-a inclus în cheltuieli suma de 1.743.750 lei, iar în N + 1 suma de 4.800.000 lei - 1.743.750 lei, realizându-se o echilibrare a rezultatelor financiare pe exerciții financiare.

A doua. Plata mărfurilor se face la scadență, pe baza unui efect de comerț acceptat.

După primirea mărfurilor, a documentelor însoțitoare și a efectului de comerț (cambie), acceptarea acestuia din urmă se înregistrează prin operația (6.000 $ x 15.000 lei):

1.10.N+1

401 „Furnizori“	=	403 „Efecte de plată“	90.000.000

Plata efectului de comerț la termen:

- Val. în lei la plată: 6.000 $ x 16.000 lei = 96.000.000 lei
- Val. în lei la acceptare: 6.000 $ x 15.000 lei = 90.000.000 lei
- Dcv (-) 6.000.000 lei

1.06.N+1

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	96.000.000
403 „Efecte de plată"			90.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			6.000.000

A treia. Plata mărfurilor se face anticipat scadenței cu două luni, considerând că discountul calculat pentru plata anticipată este de 75 $, iar cursul dolarului la data plății anticipate (1.04.N +1) de 15.500 lei/$.

Pentru plata mărfurilor:

- Val. în lei la plată: 6.000 $ x 15.500 lei = 93.000.000 lei
- Val. în lei la facturare: 6.000 $ x 15.000 lei = 90.000.000 lei
- Dcv (-)..... 3.000.000 lei

1.04.N+1

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	93.000.000
401 „Furnizorii"			90.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			3.000.000

Pentru dobândă plătită : 300 $ - 75 $ = 225 $
225 $ x 15.500 lei = 3.487.500 lei

1.04.N+1

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	3.487.500

Notă. Dacă dobânda externă ar fi fost inclusă în preț, atunci SCE importatoare ar fi achitat suma netă (valoarea facturată-discountul), operațiune care s-ar fi contabilizat ca orice plată obișnuită la extern, iar pentru reducerea de preț (discountul) contabilizarea s-ar fi înregistrat prin operația contabilă:

401 „Furnizori"	=	767 „Venituri din sconturi obținute"

2.4.3. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu și lung

2.4.3.1. Particularități financiar-contabile

1. Importul pe credit comercial pe termen mediu și lung se practică mai ales pentru **mărfuri complexe.** Din considerente de ordin financiar, furnizorii externi includ în contractul extern prevederea ca SCE importatoare să achite, anticipat începerii fabricării produselor, un avans. Avansul se reține de SCE importatoare din valoarea facturată de furnizorii externi.

Scanned with OKEN Scanner

2. Tot din considerente de ordin financiar, SCE importatoare rețin din prețul extern o **cotă de garanție** de bună execuție care, de regulă, se restituie la expirarea perioadei de garanție dacă derularea contractului a avut loc în conformitate cu prevederile acestuia. Clienții interni rețin, la rândul lor, cota de garanție din valoarea facturată de SCE importatoare, aceasta fiind restituită, în condițiile arătate, la expirarea perioadei de garanție.

Cotele de garanție reținute de SCE, respectiv de clienții interni sunt asimilate, datorită perioadei de timp ce depășește un an de zile, împrumuturilor și datoriilor asimilate (cont 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"), respectiv creanțelor imobilizate (cont 267 „Creanțe imobilizate").

3. **Dobânda facturată** de furnizorii externi se calculează după formula dobânzii compuse. Ea se facturează separat de marfă sau poate să fie inclusă în prețul extern. În funcție de acest lucru se diferențiază și metodologia contabilă de reflectare a operațiunilor privind dobânda.

4. **Decontarea mărfurilor** se face, de regulă, prin acreditiv documentar dublat de cambii acceptate de SCE importatoare. Plata propriu-zisă se face etapizat, după cum urmează:

- avans plătit înaintea începerii fabricării produselor;
- o cotă convenită din valoarea externă FOB + cheltuielile externe, plătite la livrarea mărfurilor;
- diferența dintre prețul extern FOB rămas de plată plus dobânda aferentă se achită în rate egale, la intervalele de timp prevăzute în contractul extern: trimestrial, semestrial sau anual.

5. **Pentru pierderile latente** (diferențele de conversie nefavorabile), potrivit prevederilor art.44 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, SCE constituie provizioane pentru riscuri și cheltuieli (pierderi de schimb valutar).

2.4.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu și lung

Particularitățile importului pe credit comercial pe termen mediu și lung determină ca operațiunile proprii importului cu plata la vedere și celui pe credit comercial pe termen scurt să fie completate cu unele operațiuni specifice referitoare la avansul plătit, cotele de garanție reținute, eșalonarea includerii dobânzii externe în cheltuielile fiecărui exercițiu financiar proporțional cu timpul aferent de creditare. Totodată, intervin unele calcule proprii referitoare la decontările cu furnizorii externi, clienții interni și închiderea exercițiilor financiare.

Pentru punerea în evidență a operațiunilor și calculelor specifice, considerăm că SCE Romchim derulează un import de instalații pe cont propriu pe termen mediu în următoarele condiții:

- la 1.03.N SCE achită furnizorului extern un avans de 4.000 $ (10% din valoarea externă FOB a mărfurilor contractate):
- la 20.06.N la livrarea mărfurilor, SCE mai achită furnizorului extern: 6.000 $ reprezentând 15% din valoarea FOB și 2.000 $ cheltuieli externe de transport (importul fiind făcut în condiția CIF portul românesc de descărcare). Plata se face dintr-un acreditiv documentar deschis la banca furnizorului la data de 15.06.N;

- la 30.06. N se primesc mărfurile în vamă de unde sunt apoi dirijate direct unității producătoare. Valoarea externă CIF a mărfurilor importate este de 42.000 $, exclusiv dobânda care s-a facturat separat pentru suma de 2.448 $ (4% pe an din valoarea creditului comercial acordat, calculată după formula dobânzii compuse). Taxele legale plătite în vamă: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%;
- din valoarea facturată SCE reține la primirea mărfurilor din import avansul plătit și cota de garanție de 5% din valoarea externă FOB, adică 2.000 $;
- plata mărfurilor importate și dobânzii aferente se efectuează în două rate anuale egale: 30.06.N +1 și 30.06.N +2;
- la 2.07.N SCE facturează mărfurile unui client intern la prețul negociat de 750.000.000 lei TVA 22%. Încasarea se face pe 9.07.N pentru valoarea facturată, mai puțin cota de garanție reținută de clientul intern (contravaloarea în lei a 2.000 $ la cursul la care s-au facturat mărfurile);
- dobânda internă încasată de SCE importatoare de la banca comercială pentru disponibilul păstrat în contul curent (provenit din vânzarea la intern a mărfurilor importate) este de 48.000.000 lei din care: în exercițiul N: 18.000.000 lei, în exercițiul N +1: 18.000.000 lei, în exercițiul N +2: 12.000.000 lei;
- la 30.06.N+2 se încasează cota de garanție de la clientul intern și, concomitent, aceasta se restituie furnizorului extern;
- evoluția cursului dolarului: 1.03.N = 15.000 lei, 15.06.N = 15.200 lei, 20.06.N = 15.300 lei, 30.06.N = 15.400 lei, 2.07.N = 15.500 lei, 31.12.N = 16.000 lei, 30.06.N +1 și N +2 = 17.000 lei.

Pe baza datelor de mai sus, SCE Romchim efectuează următoarele operațiuni specifice importului de credit comercial pe termen mijlociu:

a) Operațiunile în cursul exercițiului N

1. Plata avansului de 4.000 $ furnizorului extern (4.000 $ x 15.000 lei = 60.000.000 lei):

1.03.N

409 „Furnizori - debitori"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	60.000.000

2. Deschiderea acreditivului în favoarea furnizorului extern pentru efectuarea plăților la livrarea mărfurilor: 6.000 $ + 2.000 $ = 8.000 $ x 15.200 lei = 121.600.000 lei.

15.03.N

- Suma retrasă din contul 5124:			
581 „Viramente interne"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	121.600.000
- Suma încasată în contul 5412:			
5412 „Acreditive în devize"	=	581 „Viramente interne"	121.600.000

3. Plata către furnizorul extern din contul de acreditive a sumelor convenite la livrarea mărfurilor:

8.000 $ x 15.300 lei = 122.400.000 lei

20.06.N

409 „Furnizori - debitori"	=	5412 „Acreditive din devize"	122.400.000

Scanned with OKEN Scanner

4. Înregistrarea mărfurilor primite în vamă, dirijate direct unității producătoare:

Fișa de calcul al importului

	Elemente de decontare	Valoarea în devize ($)	Valoarea în lei (15400 lei/$)
1	Valoarea externă CIF	42.000	646.800.000
2	Taxa vamală (1 x 10%)	-	64.680.000
3	Comision vamal (1 x 0,5%)	-	3.234.000
4	Cost de achiziție în vamă (1 + 2 + 3)	42.000	714.714.000
5	TVA (4x22%)		157.237.080

30.06.N+1

357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“	=	%	714.714.000
		401 „Furnizori“	646.800.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	64.680.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	3.234.000

Precizare. Dobânda externă în sumă de 2.448 $ s-a facturat separat. Ea se înregistrează în evidența operativă a serviciului comercial de import unde se întocmește un scadențar de plată a ratelor și dobânzilor datorate.

5. Plățile făcute în vamă: taxa vamală, comisionul vamal și TVA:

30.06.N+1

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	225.151.080
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“			64.680.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			3.234.000
4426 „TVA deductibilă“			157.237.080

6. Reținerile făcute de SCE din valoarea facturată de furnizorul extern:

- Avansuri: 4.000 $ + 8.000 $ =
  12.000 $ x 15.400 lei = ... 184.800.000 lei
- Cota de garanție: 2.000 $ x 15.400 lei = ... 30.800.000 lei

Total 14.000 $ x 15.400 lei = 215.600.000 lei

30.06.N

401 „Furnizori“	=	%	215.600.000
		409 „Furnizori - debitori“	184.800.000
		167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“ (c.g.)	30.800.000

7. Concomitent se calculează diferența de curs aferentă avansurilor decontate:

- Val. în lei avans. plătite (D. cont 409) 122.400.000
- Val. în lei avans. reținute (C. cont 409) 184.800.000
- Dcv (+) 62.400.000

30.06.N

409 „Furnizori - debitori“	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	62.400.000

8. Facturarea mărfurilor clientului intern:

- Preț de livrare 750.000.000 lei
- TVA 22% as. preț de livrare 165.000.000 lei
Total 915.000.000 lei

2.07.N

411 „Clienți“	=	%	915.000.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	750.000.000
		4427 „TVA colectată“	165.000.000

9. Concomitent se scad din activ mărfurile la costul de achiziție:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“	714.714.000

10. Încasarea mărfurilor de la clientul intern, cunoscând că acesta a reținut cota de garanție calculată în lei la cursul de la data facturării:

a) - Valoarea facturată 915.000.000
b) - Cota de garanție reținută 2.000 /$ x 15.500 lei 31.000.000
c) - Suma netă încasată (a -b) 884.000.000

9.07.N

%	=	411 „Clienți“	915.000.000
5121 „Conturi la bănci în lei“			884.000.000
267 „Creanțe imobilizate (2000 $ c.g.) “			31.000.000

11. Concomitent, pentru cota de garanție reținută de clienții interni se înregistrează: diminuarea TVA colectată: (31.000.000lei x 0,22 = 6.820.000 lei)

4427 „TVA colectată“	=	4428 „TVA neexigibilă“	6.820.000

b)Operațiunile la sfârșitul exercițiului N

12. Încasarea dobânzii de la banca comercială pentru disponibilul din cont (în realitate dobânda se încasează lunar) pentru exercițiul N:

31.12.N

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	766 „Venituri din dobânzi“	18.000.000

Scanned with OKEN Scanner

13. Calculul cheltuielilor cu dobânzile externe aferente exercițiului N:
2.448 $: 24 luni = 102 $ / lună x 6 luni = 612 $
612 $ x 16.800 lei = 10.281.600 lei

31.12.N

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	401 „Furnizori" (dob.)	10.281.600

14. Diferența de curs aferentă acreditivului în devize consumat:
- Val. în lei a acreditiv. deschis (op.2) 121.600.000 lei
- Val. în lei a acreditiv. consum (op.3) 122.400.000 lei
- Dcv (+).....800.000 lei

31.12.N

5412 „Acreditive în devize"	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	800.000

Precizare. Pentru soldul în devize al contului 5124 diferența de curs valutar se calculează după metodologia cunoscută. În exemplul luat, neavând un sold inițial dat, nu s-a efectuat acest calcul.

15. Diferențele de conversie aferente angajamentelor în valută din operațiuni comerciale:
- Sold în valută ct. 401 la cursul de la 31.12.N:
28.000 $ x 16.000 lei = 448.000.000 lei
- Sold în valută ct. la cursul de la facturare:
28.000 $ x 15.400 lei = 431.200.000 lei
- Dcv (-)..... 16.800.000 lei

31.12.N

476 „Diferențe de conversie-activ"	=	401 „Furnizori"	16.800.000

16. Diferențele de conversie aferente angajamentelor în valută din alte operațiuni (cota de garanție):
- Sold în valută ct. 167 la cursul de la 31.12.N:
2.000 $ x 16.000 lei = 32.000.000 lei
- Sold în valută ct. 167 la cursul de la constituire:
2.000 $ x 15.400 lei = 30.800.000 lei
- Dcv (-)..... 1.200.000 lei

31.12.N

476 „Diferențe de conversie-activ"	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"	1.200.000

17. Concomitent, pentru pierderile latente calculate se constituie provizionul necesar:
16.800.000 lei + 1.200.000 lei = 18.000.000 lei

31.12.N

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1514 „Provizioane pentru pierderi în schimb valutar"	18.000.000

Scanned with OKEN Scanner

c)Operațiunile în exercițiile N +1 şi N + 2 (cumulat)

18. Anularea diferențelor de conversie provenite din exercițiul N, aferente:

- angajamentelor de natură comercială (ct. 401) 16.800.000 lei
- angajamentelor de altă natură (ct. 167) 1.200.000 lei

1.01.N+1

%	=	476 „Diferențe de conversie activ"	18.000.000
401 „Furnizori"			16.800.000
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			1.200.000

19. Anularea cheltuielilor cu dobânzile externe calculate pentru exercițiul N (soluție discutabilă în relația contabilitate-fiscalitate în țara noastră)*:

1.01.N+1

401 „Furnizori" (dob.)	=	666 „Cheltuieli privind dobânzile"	10.281.600

20. Plata ratelor şi dobânzilor la scadență: 30.06 N +1 şi 30.06.N + 2

Ratele pentru mărfuri - cota de garanție:

- Val. în lei la plată: 28.000 $ x 17.000 lei = 476.000.000 lei
- Val. în lei la fact: 28.000 $ x 15.400 lei = 431.200.000 lei
- Dcv (-)..... 44.800.000 lei

Suma în lei aferentă dobânzii externe

2.448 $ x 17.000 lei = 41.616.000 lei

30.06.N+1 şi N+2

%	=	5124	517.616.000
401 „Furnizori"			431.200.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			44.800.000
666 „Cheltuieli privind dobânzile"			41.616.000

21. Încasarea dobânzii de la banca comercială pentru disponibilul existent în cont în exercițiile N + 1 de 18.000.000 lei şi N + 2 de 12.000.000 lei:

. N+1, N+2

5121 „Conturi la bancă în lei"	=	766 „Venituri din dobânzi"	30.000.000

22. Încasarea cotei de garanție de la clientul intern la expirarea perioadei de garanție (cota de garanție se încasează la echivalentul în lei la cursul zilei al valutei de 2.000 $):

- Val. în lei la cursul zilei: 2.000 $ x 17.000 lei = 34.800.000 lei
- Val. în lei la cursul reț.: 2.000 $ x 15.500 lei = 31.000.000 lei
- DCV (+) = 3.800.000 lei

30.06.N+2

5121 „Conturi la bănci în lei"	=		34.800.000
		267 „Creanțe imobilizate"	31.000.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	3.800.000

* Sursa documentară: N. Feleagă, I. Ionaşcu „Tratat de Contabilitate financiară", Ed. Economică, 1998, Vol. II. Notă: În țara noastră, în P.C.G. contul 666 este instrumentat în funcționare ca orice cont de cheltuieli. A se vedea rezolvările precedente la exportul de mărfuri.

Scanned with OKEN Scanner

Precizare. În condiții de inflație, și nu numai, logic ar trebui ca pentru cota de garanție reținută de clientul intern SCE să perceapă dobândă la nivelul dobânzii practicate de banca comercială a clientului. Dobânda respectivă ar urma să se evidențieze ca un venit financiar (512 = 763 „Venituri din creanțe imobilizante") care ar contracara pierderile din imobilizarea sumelor reținute drept cote de garanție de către clienții interni.

23. Concomitent se evidențiază și exigibilitatea TVA pentru suma de 6.820.000 lei (vezi operațiunea 11 din ex.N):

4428 „TVA neexigibilă"	=	4427 „TVA exigibilă"	6.820.000

24. Restituirea cotei de garanție furnizorului extern la expirarea perioadei de garanție:
- Val. în lei la plată: 2.000 $ x 17.000 lei = 34.000.000 lei
- Val. în lei la reținere: 2.000 $ x 15.400 lei = 30.800.000 lei
- Dcv (-).....= 3.200.000 lei

30.06.N+1 și N+2

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	34.000.000
167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"			30.800.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			3.200.000

25. Regularizarea provizionului pentru pierderile din diferențele de curs valutar aferente datoriilor pe termen lung în devize:
- Provizion necesar 0
- Provizion existent (c. 1514) ..... 18.000.000 lei
- Anularea provizionului1 ..... 8.000.000 lei

31.12.N+2

1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli".	18.000.000

Potrivit art. 44 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli din diferențe nefavorabile de curs valutar se constituie doar pentru unele datorii pe termen lung în devize. În exemplul luat s-au avut în vedere prevederile M.F. elaborate ulterior, care stipulează constituirea de provizioane pentru pierderi din schimb valutar pentru toate diferențele de conversie-activ.

Dacă la sfârșitul exercițiului N+2 se urmăresc rezultatele financiare din importul exemplificat se constată că acestea sunt favorabile pentru suma de 60.670.000 lei și au următoarea structură:

1. Rezultate din exploatare
- Venituri (cont 707) op. 8 .....750.000.000 lei
- Cheltuieli (cont 607) op. 9 .....714.714.000 lei
- Profit.....+35.286.000 lei

2. Rezultate financiare

a) din diferențe de curs
- Venituri (cont 765)..... 63.200.000 lei
- Cheltuieli (cont 665)..... 48.000.000 lei
- Profit .....+15.200.000 lei

b) din dobânzi
- Venituri (cont 766).....51.800.000 lei
- Cheltuieli (cont 666).....41.616.000 lei
- Profit..... +10.184.000 lei

Total rezultate financiare
(a + b).....25.384.000 lei
3. Rezultatul curent (1+2) .....60.670.000 lei

2.5. Contabilitatea provizioanelor specifice importului de mărfuri pe cont propriu

Principial, provizioanele specifice importului de mărfuri sunt similare celor privind exportul de mărfuri. În consecință, pentru importul de mărfuri se calculează și înregistrează următoarele categorii de provizioane:

a) **Provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri.** Aceste provizioane se calculează, se înregistrează și se regularizează anual după normele de constituire și regularizare a provizioanelor stabilite de Ministerul Finanțelor.

b) **Provizioane pentru deprecierea angajamentelor.** În principiu, astfel de provizioane nu au temei să se constituie. Fac excepție operațiunile de comerț exterior în care intervine factorul „cursul de schimb valutar".

Normal, în toate cazurile în care cursul monedei naționale se devalorizează, trebuie ca, pentru orice angajamente externe, să se constituie provizioane. Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nu prevede această soluție decât în cazul datoriilor pe termen lung în devize (a se vedea art. 44, punctul d.). Ulterior însă, prin normele elaborate, se constituie provizioane pentru pierderi din schimb valutar pentru toate creanțele și datoriile în devize în sold la finele anului.

Respectând normele legale, se impune, în cazul importurilor, ca la sfârșitul fiecărui exercițiu să se calculeze mai întâi diferențele de conversie (normal, nefavorabile în condiții de inflație) după relația:

$$\mathbf{Dc = V.d. (C_{31.12} - C.c)}$$

În care:

Dc = Diferența de conversie

V.d. = Valuta datorată

$C_{31.12}$ = Cursul valutei la 31.12

C.c = Cursul valutei la constituirea angajamentului

Diferențele de conversie calculate după relația de mai sus se înregistrează prin operația:

476 = 401

Concomitent cu această operație, pentru diferențele de conversie-activ se constituie și provizioane pentru depreciere*:

6862 = 1514

În exercițiul următor se anulează mai întâi diferența de conversie din exercițiul precedent:

401 = 476

* Vezi H.G. 335/16 mai 1995, în M.Of. nr. 100/1995. Pentru creanțele interne neîncasate, constituirea provizioanelor se face în concordanță cu prevederile H.G. 335/1995, art. A.

Scanned with OKEN Scanner

În continuare, la sfârşitul exercițiului următor se calculează provizionul necesar, care se compară cu provizionul existent în exercițiul N, şi pentru diferență:

- fie se suplimentează provizionul, dacă provizionul necesar este mai mare decât cel existent;

6862 = 1514

- fie se diminuează sau anulează provizionul din exercițiul precedent (N), dacă provizionul necesar este mai mic sau nu mai are obiect:

1514 = 7862

c) Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

În această categorie se includ provizioanele pentru litigii, pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții şi alte provizioane inclusiv **provizioanele pentru pierderile din schimbul valutar** din datoriile în devize. Constituirea şi regularizarea acestor provizioane se efectuează, din punctul de vedere al metodologiei contabile, după aceleaşi reguli ca la exportul de mărfuri, şi anume:

- la constituire: 6812 = 151
- la suplimentare: 6812 = 151
- la diminuare sau la anulare: 151 =7812

3. Contabilitatea importului de mărfuri în comision

În această modalitate de import SCE acționează ca intermediare între beneficiarii de import şi furnizorii externi. Ele derulează importul de mărfuri în numele lor, dar pe contul şi pe riscul beneficiarilor de import, ceea ce conduce la reflectarea rezultatelor financiare ale importului în gestiunea acestor din urmă societăți.

3.1. Regimul economic-financiar

Principalele probleme de natură economico-financiară care influențează modul de organizare a contabilității importului în comision la SCE se referă, ca şi în cazurile precedente, la relațiile economice ale acestora, la fluxul mărfurilor importate şi la relațiile financiare.

Relațiile economice ale SCE pentru realizarea importului în comision au ca bază juridică contractele încheiate cu beneficiarii de import, cu furnizorii externi şi cu prestatorii de servicii.

Cu beneficiarii de import SCE încheie **contracte de comision.** Acestea pot fi contracte cadru, anuale, dacă între cele două părți există relații permanente sau pot fi încheiate pentru fiecare operațiune de import dacă relațiile dintre cele două părți sunt întâmplătoare.

Contractele de comision sunt, în esență, contracte de prestări servicii şi cuprind între altele : drepturile şi obligațiile celor două părți cu privire la derularea importului ; mărimea cotei de comision datorată de beneficiarii de import ; modul de decontare a importului între cele două părți: dacă avansul se încasează numai în lei sau în lei şi în valută, dacă facturarea cheltuielilor în contul beneficiarilor de import se face o singură dată la încheierea operațiunilor de import sau etapizat, dacă diferențele de cheltuieli şi de curs valutar care apar se decontează sau nu distinct.

Scanned with OKEN Scanner

Cu furnizorii SCE încheie **contracte economice internaționale** în care titulare ale contractelor apar SCE importatoare. Mărfurile obiect al contractelor externe, prețurile externe și condiția de livrare (FOB portul străin de încărcare, CAF sau CIF portul românesc de descărcare) se negociază de SCE importatoare cu acordul prealabil al beneficiarilor de import sau în conformitate cu prevederile exprese ale contractelor de comision.

Mărfurile care fac obiect al importului în comision nu sunt gestionate de SCE importatoare. Ele sunt dirijate de la vamă direct beneficiarilor de import. În consecință, mărfurile în cauză nu sunt evidențiate la SCE importatoare cu ajutorul conturilor de stocuri.

Relațiile financiare ale SCE privind importul în comision privesc, în fapt, decontările efectuate care se fac pe fluxul invers al circulației mărfurilor și anume:

1. Inițial, SCE importatoare încasează de la beneficiarii de import **un avans** (în lei sau în lei și în valută) utilizabil pentru plata cheltuielilor externe, a taxelor datorate în vamă, a diverselor cheltuieli interne și pentru realizarea comisionului cuvenit.

Momentul încasării avansului depinde de modalitatea de decontare a mărfurilor importate cu furnizorii externi.

Dacă decontarea se face prin incasso-documentar, încasarea avansului se face pe baza unei facturi proformă a cărei valoare exprimă cheltuielile până în vamă, inclusiv taxele datorate în vamă și alte cheltuieli. Dacă decontarea se face prin acreditiv documentar, încasarea avansului se face practic în două etape : în prima etapă se încasează avansul necesar deschiderii acreditivului, iar în a doua etapă restul avansului (pentru alte plăți externe, interne etc.). Se înțelege că încasarea avansului pentru deschiderea acreditivului are la bază tot o factură proformă, întocmită însă pe baza prevederilor contractului de export.

2. După încasarea avansului se procedează la efectuarea **plăților privind importul.**

Se achită mai întâi furnizorii externi. Dacă avansul necesar s-a încasat de la beneficiarii de import în lei, se procedează la cumpărarea de valută de pe piața valutară, iar diferența de curs valutar dintre cursul de cumpărare al valutei și cursul din declarația vamală de import (D.V.I.) se regularizează cu beneficiarii de import. Dacă avansul s-a încasat în valută, diferența de curs valutar dintre cursul de la data încasării și data plății valutei se evidențiază ca cheltuială financiară sau ca venit financiar din diferențe de curs valutar care nu afectează însă gestiunea SCE importatoare. Aceste diferențe se regăsesc în soldul contului 5124 „Conturi la bănci în devize" la sfârșitul anului și se înregistrează ca venit, respectiv ca cheltuială financiară, anulând efectul înregistrării de la data plății.

Plățile către prestatorii de servicii externe (transport, asigurare etc) urmează aceleași principii. În ce privește plățile interne de transport-manipulare, acestea se efectuează din avansul încasat în lei.

3. După derularea tuturor operațiunilor privind importul se procedează la **regularizarea cu beneficiarii de import.** În acest scop se compară avansul încasat cu cheltuielile efectuate, inclusiv comisionul cuvenit, iar diferența se regularizează prin încasare sau plată după caz.

De reținut că regularizarea se face distinct pentru avansurile încasate în valută și pentru cele încasate în lei.

Precizări privind TVA aferent importului în comision.

Potrivit H.G. 512/21.08.1998, TVA încasat aferentă mărfurilor importate în comision se plătește de titularii operațiunilor de import, adică de SCE importatoare (vezi art.8), dar se deduce numai de către beneficiarii de import (vezi art. 10.8).

Scanned with OKEN Scanner

În ce privește TVA aferentă comisionului facturat beneficiarilor de import, acesta se contabilizează în mod obișnuit la SCE importatoare ca TVA colectat (vezi art. 13 din H.G. 512/1998).

3.2. Particularitățile structurii cheltuielilor și veniturilor

Derularea importului în comision ocazionează cheltuieli și generează venituri similare importului pe cont propriu. Întrucât SCE importatoare sunt prestatoare de servicii (mărfurile aparținând beneficiarilor de import), ele reflectă în gestiunea proprie:

- ca cheltuieli, doar cheltuielile generale efectuate (salarii, întreținere și reparații, poștă și telecomunicații etc);
- ca venituri, doar comisionul de import;
- Restul plăților privind mărfurile: plățile către furnizorii externi, către prestatorii de servicii, plățile în vamă și încasările efectuate sunt evidențiate direct cu ajutorul conturilor de terți și de trezorerie fără a afecta gestiunea SCE importatoare.

3.3. Contabilitatea importului de mărfuri în comision cu plata la vedere

3.3.1. Conturile specifice utilizate

În context cu particularitățile structurii cheltuielilor și veniturilor, conturile utilizate pentru importul de mărfuri în comision se diferențiază în mod corespunzător. Astfel :

- evidența relațiilor cu beneficiarii interni se realizează cu ajutorul conturilor **419 „Clienți-creditori“** și **411 „Clienți“**.

De reținut că avansurile încasate de la beneficiarii de import includ și TVA care plătește în vamă dar, potrivit prevederilor O.G. nr.3/1992, aceasta nu se evidențiază distinct. Dacă avansurile se încasează în valută și în lei, atunci contul 419 se va dezvolta în analitic în mod similar. În ce privește contul411, în debitul său se evidențiază atât cheltuielile efectuate în contul beneficiarilor de import, cât și comisionul facturat acestora;

- cheltuielile efectuate ulterior facturării mărfurilor sosite în vamă (transport-manipulare în vamă, diferențe de cheltuieli externe, diferențe de curs valutar) pot fi evidențiate până la facturarea lor beneficiarilor de import de către serviciile operative de import sau de către serviciul de contabilitate.

Deși planul de conturi nu prevede, apreciem că toate cheltuielile ulterioare facturării mărfurilor sosite în vamă pot fi evidențiate cu ajutorul contului 471 „Cheltuieli în avans“, într-un analitic distinct **4171/x „Cheltuieli privind importul în comision“** cont care, după colectarea cheltuielilor menționate, se va credita prin debitul contului 411 cu ocazia facturării acestora beneficiarilor de import;

- obligațiile de plată privind mărfurile importate sunt evidențiate cu ajutorul conturilor de angajamente: **401, 446, 447** care se lichidează la plată prin intermediul conturilor de trezorerie.

Remarci*

- Atunci când la sosirea mărfurilor în vamă nu se poate determina definitiv valoarea în vamă, pentru calculul drepturilor de import (taxe vamale, TVA ș.a.), Legea Codului vamal

* Reluarea la importul în comision a unor probleme referitoare la determinarea definitivă a valorii în vamă a mărfurilor importate este făcută din considerente de înțelegere a metodologiilor contabile diferite de cele aferente importului de mărfuri pe cont propriu.

Scanned with OKEN Scanner

(art. 77.4) prevede posibilitatea ca SCE importatoare să poată ridica mărfurile din vamă cu obligația ca în termen de 30 de zile să prezinte documentele justificative pentru determinarea definitivă a acesteia. Eliberarea mărfurilor este însă condiționată de constituirea unei garanții bancare la un nivel acceptat de autoritatea vamală (ceea ce înseamnă că cheltuielile externe pentru care nu s-au primit documentele justificative sunt luate în calcul pe seama unor date antecalculate, previzibile, de regulă la un nivel maxim al acestora).

Garanția bancară se constituie printr-un depozit bănesc sau printr-o scrisoare de garanție bancară emisă de către o bancă agreată de autoritatea vamală. Garanția bancară se evidențiază în funcție de nivelul de constituire în contul 5121 „Conturi la bănci în lei" sau în contul în afara bilanțului 8011 „Giruri și garanții acordate".

Dacă în termen de 30 de zile SCE importatoare nu prezintă documentele justificative, autoritatea vamală execută garanția bancară, iar operațiunea de vămuire este considerată încheiată. Dacă însă se prezintă documentele justificative, atunci se calculează valoarea definitivă a valorii în vamă și implicit a drepturilor de import. Drept urmare, se regularizează diferențele în plus sau în minus față de obligațiile calculate inițial, dacă ele au fost înregistrate în contabilitate.

•Dacă mărfurile eliberate din vamă se facturează beneficiarilor de import fără să se cunoască definitiv valoarea în vamă, se înțelege că, pentru componentele valorii în vamă pentru care nu s-au primit documentele justificative se utilizează contul 408 „Furnizori-facturi nesosite". Ulterior, pe măsura primirii documentelor, se regularizează diferențele calculate.

Din prezentarea problemelor de până acum se desprind câteva concluzii cu implicații corespunzătoare în metodologia de contabilizare a importului în comision:

1. Facturarea de către beneficiarii de import a cheltuielilor efectuate și a comisionului cuvenit SCE, în condițiile în care la sosirea mărfurilor în vamă se cunoaște definitiv valoarea în vamă a acestora, se poate face:

a) **fie etapizat,** în următoarea succesiune:

a_1) factură internă întocmită la sosirea mărfurilor în vamă pe baza facturii externe și a D.V.I.;

a_2) factura fiscală pentru comisionul cuvenit SCE + TVA aferent, întocmită concomitent ca prima factură;

a_3) factură internă suplimentară pentru cheltuielile efectuate în contul beneficiarilor de import ulterior sosirii mărfurilor în vamă;

a_4) decont de regularizare a avansului încasat.

b) fie **după derularea tuturor operațiunilor de import** când se întocmesc:

b_1) factura internă pentru cheltuielile efectuate în contul beneficiarilor, care are la bază: facturile externe, DVI, celelalte documente de cheltuieli privind importul;

b_2) factura fiscală pentru comisionul SCE + TVA;

b_3) decontul de regularizare a avansului încasat.

2. Dacă la sosirea **mărfurilor în vamă nu se poate determina definitiv valoarea în vamă, iar în 30 de zile se primesc documentele** justificative pentru determinarea definitivă a valorii în vamă poate fi aplicată varianta a) urmată, firesc, de regularizările necesare sau varianta b).

3. Dacă la sosirea **mărfurilor în vamă nu se poate determina definitiv valoarea în vamă, iar în 30 de zile nu se primesc** documentele justificative pentru determinarea definitivă a valorii în vamă poate fi aplicată varianta a) sau b) dar, executându-se garanția bancară, calculele de regularizare sunt oarecum diferite de cazul precedent (2).

Scanned with OKEN Scanner

3.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri în comision cu plata la vedere

Coordonatele avute în vedere la prezentarea metodologiei: facturarea de către beneficiarii de import se face etapizat; decontarea importului se face prin incasso-documentar după sosirea mărfurilor în vamă; valoarea în vamă se determină definitiv la sosirea mărfurilor; avansul de la beneficiarii de import se încasează în lei.

SCE „X" efectuează un import în comision cunoscând că: mărfurile se importă în condiția CIF portul românesc de descărcare (franco frontiera română) pentru 1.000 $ la cursul de 10.000 lei/$, taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%, comision SCE 5%. Avansul încasat în lei de la beneficiarul de import este de 15.000.000 lei.

Cursul de cumpărare al valutei de pe piața valutară este de 10.200 lei/$, iar cursul la plata furnizorului extern 10.150 lei/$.

Comisioanele bancare plătite pentru serviciile prestate de bancă sunt de 40.000 lei. Cheltuielile de transport-manipulare în vamă plătite societății de expediții internaționale sunt de 100.000 lei + TVA 22%.

Rezolvare

1. Înregistrarea avansului încasat de la beneficiarul de import de 15.000.000 lei:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	419 „Clienți-creditori"	15.000.000

2. Factura internă pentru cheltuielile efectuate în contul beneficiarului de import la sosirea mărfurilor în vamă:

a) Valoarea externă CIF: 1.000 $ x 10.000 le/$ ..... 10.000.000 lei
b) Taxa vamală 10% (din a) ..... 1.000.000 lei
c) Comisionul vamal 0,5% (din a) ..... 50.000 lei
Subtotal 11.050.000 lei
d) TVA 22% (din a + b + c) ..... 2.431.000 lei
Total 13.481.000 lei

411 „Clienți"	=	%	13.481.000
		401 „Furnizori"	10.000.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" (taxa vamală)	1.000.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"	50.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" (TVA)	2.431.000

3. Factura fiscală pentru comisionul cuvenit SCE și plata TVA aferentă comisionului:

a) Comision SCE : 10.000.000 lei x 5%.....500.000 lei
b) TVA 22%: 500.000 lei x 22%.....110.000 lei
Total 610.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

411 „Clienți“	=	%	610.000
		704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	500.000
		4427 „TVA colectată“	110.000
	și		
4427 „TVA colectată“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	110.000

4. Plata taxelor datorate în vamă:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	3.481.000
446 „Alte impozite, taxe și venituri asimilate“ (1.000.000 lei + 2.431.000 lei)			3.431.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			50.000

5. Cumpărarea de pe piața valutară a sumei de 1.000 $ la cursul de 10.200 lei/$ necesară pentru plata furnizorului extern:

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	10.200.000

6. Plata furnizorului extern la cursul de schimb al zilei de 10.150 lei/$:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	10.150.000
401 „Furnizori“			10.000.000
471/x „Cheltuieli privind importul în comision“			50.000

Remarcă

Urmărind datele contului 5124 (debit 1.000 $ → 10.200.000 lei; credit 1.000 $ → 10.150.000 lei) constatăm următoarele:

- în valută, contul este soldat;
- în lei, contul prezintă sold debitor de 50.000 lei, care reprezintă diferența de curs valutar nefavorabilă, determinată de cursul de cumpărare al valutei (10.200 lei/$) mai mare decât cel de la data plății la extern (10.150 lei/$);
- dacă această diferență de curs rămâne în soldul contului 5124 până la sfârșitul anului, la acea dată se va reflecta în gestiune, SCE nemaiputând fi separată de diferențele de curs aferente operațiunilor proprii. Din acest considerent se impune ca, o dată cu plata valutei la extern (cumpărată cu lei de pe piața internă), să se facă regularizarea dintre cursul de cumpărare al valutei și cursul de schimb din ziua plății.

7. Înregistrarea diferenței nefavorabile dintre cursul de cumpărare și cursul de schimb din ziua plății:

1.000$ x (10.200 lei /$ - 10.150 lei/$) = 50.000 lei:

471/x „Cheltuieli privind importul în comision“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	50.000

8. Înregistrarea cheltuielilor cu comisioanele bancare plătite, 40.000 lei:

471/x „Cheltuieli privind importul în comision"	=	5124 „Conturi la bănci în lei"	50.000

9. Cheltuielile de transport-manipulare în vamă de 100.000 lei + TVA 22% şi plata lor:

471/x „Cheltuieli privind importul în comision"	=	401 „Furnizori"	122.000
401„Furnizori"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	122.000

Considerând toate operațiunile de import efectuate se procedează la întocmirea şi înregistrarea facturii ulterioare cu cheltuielile suplimentare efectuate în contul beneficiarului şi, concomitent, la regularizarea cu beneficiarul de import pe baza decontului de regularizare:

10. Factura internă pentru cheltuielile suplimentare efectuate:

a) Cheltuieli transport-manipulare în vamă ..... 122.000 lei
b) Comisioane bancare plătite .....40.000 lei
c) Diferențe nefavorabile de curs valutar:
- curs la plată - curs din D.V.I. .....150.000 lei
- curs cumpărare - curs la plată .....50.000 lei
Total 362.000 lei

411 „Clienți"	=	471/x „Cheltuieli privind importul în comision"	362.000

11. Decontul de regularizare cu beneficiarul de import:

a) Avans încasat (C. 419) .....15.000.000 lei
b) Valori facturate (D. 411):
- factura pentru cheltuieli în vamă 13.481.000 lei
- factura pentru cheltuieli suplimentare 362.000 lei
- factura pentru comision .....610.000 lei
Total 14.453.000 lei 14.453.000 lei
c) Diferență de restituit (a-b) 547.000 lei

419 „Clienți-creditori"	=	411 „Clienți"	14.453.000
419 „Clienți-creditori"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	547.000

Două remarci

Prima. SCE nu încasează comisionul de import separat. Pentru siguranța încasării, ele îl includ în avansul calculat şi efectuează doar regularizarea finală pentru toate operațiunile efectuate.

A doua. În exemplul luat, pentru a se urmări mai uşor operațiunile care afectează gestiunea SCE, s-au exclus cheltuielile proprii ale acestora (cheltuielile generale). În aceste condiții, dacă se urmăresc datele conturilor 5121 şi 704 se constată că soldurile lor sunt egale:

a) Cont 5121: Debit ..... 15.000.000 lei
Credit ..... 14.500.000 lei
Sold D .....500.000 lei
b) Cont 704: Sold C .....500.000 lei

Cazuri particulare la contabilizarea importului de mărfuri în comision

a) **SCE încasează avansuri în valută și în lei.** În acest caz intervin două particularități:

Prima. Diferențele de curs valutar apărute cu ocazia efectuării plăților în valută se contabilizează în conturile 665 sau 765, după caz. Ele nu afectează gestiunea SCE, deoarece la sfârșitul anului se regăsesc în soldul în lei al contului 5124 ca diferențe pozitive, respectiv negative. Singura problemă care s-ar putea pune este cea a nivelului acestor diferențe, care ar afecta nivelul profitului impozabil. Dacă Legea 249/1999 va rămâne în vigoare mai multă vreme, așa cum se preconizează, diferențele de curs se exclud din baza impozabilă a profitului, iar problema ridicată nu mai are obiect.

A doua. Încasarea de avansuri în valută și în lei implică deschiderea a două conturi analitice în cadrul contului 419, întocmirea distinctă a două deconturi de regularizare și efectuarea ca atare a regularizărilor cu beneficiarii de import: în valută și, separat, în lei.

b) **SCE facturează cheltuielile privind importul și comisionul după derularea tuturor operațiunilor.**

Operațiunile contabile de principiu proprii acestui caz sunt:

1. Încasarea cheltuielilor efectuate în contul beneficiarilor de import ..... 512 = 419

2. Înregistrarea cheltuielilor efectuate în contul beneficiarilor de import .....417/x = %
401
446
etc.

3. Facturarea cheltuielilor efectuate ..... 411 = 471/x

4. Facturarea comisionului SCE + TVA ..... 411 = %
704
4427

5. Regularizarea cu beneficiarii de import:

a) dacă avansul încasat este mai mare decât valorile facturate ..... 419 = %
411
512

b) dacă avansul încasat este mai mic decât valorile încasate ..... % = 411
419
512

c) **La sosirea mărfurilor în vamă determinarea definitivă a valorii în vamă nu se poate efectua imediat, dar, ulterior, în termen de 30 de zile sosesc documentele justificative necesare calculului acesteia.**

Cazul de față se tratează contabil în funcție de modul de facturare a cheltuielilor și comisionului, și anume:

C_1 Facturarea cheltuielilor se face etapizat:

1. Încasarea avansului ..... 512 = 419

2. Garantarea drepturilor de import, de exemplu cu o scrisoare de garanție bancară ..... D. 8011

3. Facturarea cheltuielilor în vamă (pentru cele pentru care nu sunt primite facturi se utilizează contul 408) ..... 411 = %
401
408
446
447

4. Facturarea comisionului ..... 411 = %
704
4427

5. Facturile prestatorilor de servicii sosite ulterior:
a) dacă cheltuielile efective sunt mai mari decât cele antecalculate, acceptate de autoritatea vamală ..... % = 401
408
471/x

b) dacă cheltuielile efective sunt mai mici decât cele antecalculate, acceptate de autoritatea vamală ..... % = 401
408
$\boxed{471/x}$

6. Diferențele de taxe datorate în vamă:
a)majorarea diferențelor datorate (valoarea în vamă definitivă mai mare decât cea acceptată de autoritatea vamală). În fapt este vorba de diferența de taxe aferentă depășirilor cheltuielilor antecalculate (vezi 5 a) 471/x = %
446
447
446

b) diminuarea diferențelor datorate, cu economiile la cheltuielile antecalculate (vezi 5 b) $\boxed{471/x}$ = %
$\boxed{446}$
$\boxed{447}$
$\boxed{446}$

7. Facturarea cheltuielilor suplimentare ..... 411 = 471/x

8. Plata taxelor specifice datorate în vamă ..... % = 5121
446
447
446

9. Eliberarea de către vamă a scrisorii de garanție bancară C.8011

10. Regularizarea cu beneficiarii de import:

a) avansul încasat este mai mare ..... 419 = %
411
5121

b)avansul încasat este mai mic ..... % = 411
419
5121

C_2. **Facturarea cheltuielilor se face o singură dată după derularea tuturor operațiunilor, dar în termen de 30 de zile.**

În acest caz nu se pune problema utilizării contului 408. Operațiunile contabile sunt identice cu cele prezentate la cazul b), apărând însă în plus operațiuni de garantare a drepturilor de import (prin depozit bancar: Ct 5121 sau prin scrisoare de garanție bancară: Ct 8011).

d) **La sosirea mărfurilor în vamă determinarea definitivă a valorii în vamă nu se poate efectua imediat, iar, ulterior, în termen de 30 de zile nu sosesc documentele justificative necesare calculului valorii în vamă în mod definitiv.**

d_1) **Dacă facturarea la intern se face etapizat,** față de operațiunile prezentat la punctul C_1) apar ca operațiuni specifice:

1. Executarea garanției drepturilor de import ..... % = 5121
446
447
446

2. Concomitent, eliberarea scrisorii de garanție bancară ..... C. 8011

3. La înregistrarea cheltuielilor pe baza facturilor primite nu se mai face regularizarea diferențelor de cheltuieli prin contul 471/x şi nici de taxe (vezi operațiunea nr.6).

d_2) **Dacă facturarea la intern se face la finalul operațiunilor.** Ca şi în cazul C_2 nu se utilizează contul 408. Se execută garanția constituită (vezi d_1 operațiunile 1 şi 2, în continuare se contabilizează cheltuielile, comisionul şi se efectuează regularizarea cu beneficiarii de import pentru diferența dintre avansul încasat şi valorile facturate.

e) Alte cazuri.

e_1) Decontarea importului cu furnizorii externi se face prin acreditiv documentar

Operațiunile specifice:

1. Deschiderea acreditivului ..... 5412 = 581
581 = 5124

2. Utilizarea acreditivului ..... 471/x = 401
401 = 5412

---

e₂) Decontarea importului cu furnizorii externi se face prin efecte de comerț:
1. Acceptarea efectului de comerț ..... 401 = 403

---

2. Plata la scadență a efectului de comerț ..... % = 5124
403
665

3.4. Contabilitatea importului de mărfuri în comision pe credit comercial

3.4.1. Particularități financiar-contabile

a) Achiziționarea de mărfuri din import în comision, chiar pe credit comercial, este condiționată de încasarea unor **avansuri de la beneficiarii** de import necesare efectuării plăților în vamă (taxelor legale) și cheltuielilor externe de circulație, dacă importul se realizează în condiția FOB portul străin de încărcare. Avansurile încasate se determină prin luarea în calcul și a TVA datorată bugetului. Dacă decontarea cu furnizorii externi se face prin acreditiv documentar, avansul se încasează și pentru valuta datorată.

În cazul importurilor pe termen mediu și lung, anterior acestor avansuri, respectiv, anterior începerii fabricării produselor, SCE încasează de la beneficiarii de import avansuri în lei, sau în valută, la nivelul cotei procentuale prevăzute în contractul extern și le achită în valută furnizorilor externi.

Avansurile încasate de la clienții interni sunt evidențiate în contul 419 „Clienți-creditori", iar cele plătite furnizorilor externi în contul 409 „Furnizori-debitori" după metodologia importului în comision cu plata la vedere.

b) **Dobânda percepută de furnizorii externi** pentru creditul comercial acordat se calculează după formula dobânzii simple pentru importurile pe credit pe termen scurt și a dobânzii compuse pentru importurile pe credit pe termen mediu și lung. Ea nu se constituie ca element component al costului de achiziție al mărfurilor.

Dobânda externă se reflectă în contabilitatea SCE în mod diferențiat, în funcție de faptul dacă este facturată separat sau inclusă în prețul extern. Indiferent de modul de facturare, decontarea dobânzii externe și a ratelor aferente importului pe credit, în contextul regulamentului privind efectuarea operațiunilor valutare, are o serie de implicații contabile. Avem în vedere faptul că SCE încasează de la beneficiarii de import sumele datorate la extern, de regulă în lei, cumpără valuta la cursul practicat pe piața valutară și o achită la extern la cursul de schimb din ziua plății. În acest mod apar diferențe care trebuie regularizate cu beneficiarii de import.

c). În cazul importurilor complexe, SCE rețin furnizorilor externi din valoarea externă FOB net a mărfurilor o **cotă de garanție** care se restituie la expirarea perioadei de garanție în condițiile prevăzute în contractele externe. La rândul lor, beneficiarii de import rețin din suma

facturată de SCE cota de garanție pe care o restituie acestora, la expirarea perioadei de garanție, în condițiile arătate.

Încasarea cotei de garanție de la beneficiarii de import și restituirea ei furnizorilor externi, la expirarea perioadei de garanție, ridică probleme în funcție de faptul dacă încasarea se face în lei sau în valută.

Fiind sume imobilizate pe o perioadă mai mare de un an, cotele de garanție reținute de SCE furnizorilor externi, respectiv, cele reținute de beneficiarii de import sunt asimilate **imobilizărilor** și se reflectă la SCE cu ajutorul conturilor 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" și 267 „Creanțe imobilizate".

d) **Decontarea mărfurilor și dobânzilor** aferente cu furnizorii externi se face la termenele stabilite prin contractele externe.

În cazul importurilor pe termen scurt, de obicei plata mărfurilor și dobânzii aferente se efectuează într-o singură rată.

În cazul importurilor pe termen mediu și lung plățile se fac eșalonat:

- avansuri acordate furnizorilor externi înaintea începerii fabricării produselor în cota stabilită; plăți la livrare în cota stabilită față de valoarea contractată. Aceste plăți se contabilizează după metodologia importului în comision cu plata la vedere;
- plăți eșalonate ale creditului comercial acordat, inclusiv dobânda la intervalele de timp convenite prin contractele încheiate. Plățile eșalonate sunt egale cu: ratele pentru mărfuri (valoarea creditului comercial) - cota de garanție + dobânda.

e) Fiind operațiuni în comision, dacă nu se convine altfel, toate diferențele rezultate din decontări se regularizează cu beneficiarii de import, **iar constituirea de provizioane pentru deprecieri la SCE nu-și are obiect.** De aici și necesitatea evidențierii separate, prin conturi analitice, a creanțelor și angajamentelor externe pentru operațiunile pe cont propriu și pentru cele efectuate în comision.

3.4.2. Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt

Particularitățile importului de mărfuri în comision pe credit comercial pun în evidență că, în cazul importului pe termen scurt, operațiunile contabile sunt comune importului în comision cu plata la vedere aproape în totalitatea lor. Singurele excepții le constituie evidența și decontarea ratelor mărfurilor și dobânzii externe.

Mărfurile se achită, după cum s-a arătat, de regulă, într-o singură rată. Până atunci, ele rămân evidențiate în contabilitatea SCE sub formă de creanțe de încasat de la beneficiarii interni (cont 411), obligații de plată prin avansul încasat (cont 419) și obligații de plată către furnizorii externi (cont 401).

În ce privește dobânda externă, dacă este facturată separat, de obicei se înregistrează până la plată în evidența operativă a serviciului comercial de import, iar dacă este inclusă în prețul extern se înregistrează ca și creanțele și angajamentele privind mărfurile.

Considerând că o SCE a efectuat un import în comision pe credit comercial pe termen scurt în sumă de 1.000 $ la cursul de 15.000 lei, cu **dobândă facturată separat** de 50 $, înregistrarea mărfurilor importate pentru valoarea datorată furnizorului extern se evidențiază astfel **(s-a făcut abstracție de celelalte componente ale costului de achiziție, de comisionul SCE și TVA):**

411 „Clienți"	=	401 „Furnizori"	15.000.000

După înregistrarea celorlalte operațiuni, de care s-a făcut abstracție și care sunt comune importului în comision cu plata la vedere, la scadență SCE încasează suma în lei sau în valută necesară plății mărfurilor și dobânzii externe. Dacă suma încasată este în lei, ea se calculează la nivelul estimat al cursului de cumpărare a valutei de pe piața valutară și a comisionului bancar, de exemplu 18.600.000 lei.

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	419 „Clienți-creditori"	18.600.000

Valuta necesară plății la extern se cumpără de pe piața valutară.

Considerând că SCE a optat, la solicitarea beneficiarului de import, pentru cumpărarea valutei la cursul limitat de 16.200 lei/$ în condițiile în care comisionul brokerului este de 1%, ea va înregistra:

a) Plata sumei în lei pentru încasarea valutei și a comisionului datorat:

- suma în lei pentru valută:
  1050 $ x 16.200 lei = 17.010.000 lei
- suma de lei pentru comision (1%) 170.100 lei
  Total 17.180.100 lei

581 „Viramente interne"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	17.010.100*
471/x „Cheltuieli privind importul în comision"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	170.100

b) încasarea valutei:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	581 „Viramente interne"	17.010.000

După obținerea valutei, la termenul stabilit se achită mărfurile și dobânda la cursul de schimb al zilei (cursul de referință al Băncii Naționale) presupus la 16.000 lei/$.

a) pentru plata mărfurilor:

- Val. în lei la plată:
  1000 $ x 16.000 lei = 16.000.000 lei
- Val. în lei la facturare
  1000 $ x 15.000 lei = 15.000.000 lei
- Diferența de curs (-) de regularizat cu beneficiarul de import intern 1.000.000 lei

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	16.000.000
401 „Furnizori"			15.000.000
471/x „Cheltuieli privind importul în comision"			1.000.000

* Potrivit Ordinului M.F. nr. 1670/1997, publicat în M.O. nr. 298/3.11.1997, operațiunea de cumpărare a valutei poate fi înregistrată și prin formula contabilă:

%			
5124	=	5121	17.181.100
471/x			17.010.000
			170.100

b) pentru plata dobânzii mai întâi se evidențiază obligația de plată prin contul 401, pentru menținerea în acest cont a informației contabile privind dobânda și concomitent plata propriu-zisă: 50 $ x 16.000 lei = 800.000 lei:

471/x „Cheltuieli privind importul în comision"	=	401 „Furnizori"	800.000
401 „Furnizori"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	800.000

Concomitent cu plata mărfurilor și a dobânzii se calculează și înregistrează diferența de curs aferentă valutei plătite la extern:

a) Suma în lei a valutei plătite la cursul zilei:

1.050 $ x 16.000 lei = 16.800.000 lei

b) Suma în lei a valutei încasate:

1.050 $ x 16.200 lei = 17.010.000 lei

c) Diferența de curs valutar (-)

de regularizat cu beneficiarul intern (b-a) ..... 210.000 lei

471/x „Cheltuieli privind importul de comision"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	210.000

În final se regularizează cu beneficiarul de import diferența dintre avansul încasat de 18.600.000 lei și plățile făcute din avans:

1. Avans încasat ..... 18.600.000 lei
2. Plăți în contul beneficiarului de import:*

- comision bancar .....170.100 lei
- furnizor extern (marfă)* ..... 15.000.000 lei
- diferență de curs la marfă* .....1.000.000 lei
- furnizorul extern (dobândă)* .....800.000 lei
- diferență de curs aferentă plăților dintre cursul valutei încasate (16.200 lei..... .....210.000 lei și cel al valutei plătite (16.000 lei)*

Total . 17.220.000 lei 17.220.000 lei

3. Diferență de restituit (1-2) .....1.380.000 lei

419 „Clienți-creditori"	=	%	18.600.000
		411 „Clienți"	17.220.000
		5121 „Conturi la bănci în lei"	1.380.000

Dacă **dobânda externă este inclusă în preț** operațiunile contabile sunt ceva mai reduse, întrucât, la înregistrarea mărfurilor importate, pentru valoarea datorată furnizorului extern, atât mărfurile, cât și dobânda se evidențiază sub formă de creanțe interne și angajamente externe, dar prin operațiuni distincte.

În exemplul luat acestea se vor înregistra astfel:

* Operațiunea de facturare pentru cheltuielile suplimentare făcute în contul beneficiarului de import se presupune înregistrată (411 = 471/x)

411 „Clienți"	=	401 „Furnizori"	15.000.000
411 „Clienți"	=	401 „Furnizori"	750.000

După încasarea avansului în lei de la beneficiarul de import și cumpărarea valutei de pe piața valutară, plata mărfurilor și a dobânzii se înregistrează printr-o singură operațiune:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize" (1.050 $ x 16.000 lei)	16.800.000
401 „Furnizori" (1.050 $ x 15.000 lei)			15.750.000
471/x „Cheltuieli privind importul în comision"			1.050.000

Ulterior, practic după derularea importului, se regularizează cu beneficiarul de import diferența dintre avansul încasat și plățile făcute în contul acestuia:

- dacă rezultă diferență de plată, regularizarea se contabilizează prin operațiunea contabilă:

419 „Clienți-creditori"	=	%
		411 „Clienți"
		5121 „Conturi la bănci în lei"

-dacă rezultă diferență de încasat, regularizarea se contabilizează prin operațiunile contabile:

419 „Clienți-creditori"	=	411 „Clienți"
	și	
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	419 „Clienți-creditori"

3.4.3. Operațiunile contabile specifice importului de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu și lung

În principiu, operațiunile contabile sunt comune importului în comision cu plata la vedere și pe credit comercial pe termen scurt, cu precizarea că decontarea cu furnizorii externi se face în rate, iar regularizarea cu beneficiarii de import se face după plata fiecărei rate și dobânzii aferente la extern.

În plus, față de importul în comision pe credit comercial pe termen scurt, apar operațiuni referitoare la cotele de garanție reținute de clienții interni SCE-urilor. Sumele reținute, fiind imobilizate pe o perioadă mai mare de un an, sunt asimilate împrumuturilor și datoriilor asimilate (cont 167), respectiv creanțelor imobilizate (cont 267).

Considerând că o SCE efectuează un import în comision pe credit comercial pe termen lung pentru care reține o cotă de garanție de 200 $ la cursul de 15.000 lei/$:

- cota de garanție reținută de SCE furnizorului extern din valoarea facturată a mărfurilor: 200 $ x 15.000 lei = 3.000.000 lei, se contabilizează prin operațiunea contabilă:

401 „Furnizori"	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"	3.000.000

-cota de garanție reținută de beneficiarul intern societății de comerț exterior se contabilizează prin operațiunea contabilă:

267 „Creanțe imobilizate"	=	411 „Clienți"	3.000.000

După derularea importului și plata tuturor ratelor și dobânzilor aferente, la expirarea perioadei de garanție, în ipoteza că derularea importului a avut loc în mod normal, au loc următoarele operațiuni:

- încasarea cotei de garanție de la beneficiarul de import, în lei, la valoarea dolarului corespunzătoare cursului de schimb al zilei, de exemplu 16.400 lei/$:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	3.280.000
		267 „Creanțe imobilizate"	3.000.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	280.000

- restituirea cotei de garanție furnizorului extern considerând că la data plății cursul valutar este de 16.500 lei/$:

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	3.300.000
167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" (200 $ x 15.000 lei)		(200 $ x 16.500 lei)	3.000.000
471 „Cheltuieli privind importul în comision"			300.000

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IV

CONTABILITATEA OPERAŢIUNILOR COMBINATE DE COMERŢ EXTERIOR

1. Structuri proprii operaţiunilor combinate de comerţ exterior

Intensificarea comerţului internaţional contemporan ca urmare a adâncirii diviziunii internaţionale a muncii, dublată de necesităţi ale practicii comerţului internaţional au condus la apariţia unor forme noi de realizare a schimburilor cunoscute, în prezent, sub denumirea de operaţiuni combinate de comerţ exterior (OCCE).

În timp, denumirea operaţiunilor din această categorie a cunoscut câteva nuanţări, funcţie de criteriile luate în considerare de autorii lor. Iniţial, în practica SCE aceste operaţiuni au fost cunoscute sub denumirea de „operaţii speciale de comerţ exterior"*, denumire considerată ulterior improprie întrucât nu exprima natura tranzacţiilor şi nici cele două elemente esenţiale care le caracterizează: tehnica tranzacţiilor şi scopul imediat urmărit. S-a adoptat apoi denumirea de „operaţii comerciale internaţionale complexe"* care s-a considerat, probabil, insuficient de elocventă pentru ca în prezent să se contureze noţiunea de operaţiuni combinate de comerţ exterior**.

Trebuie precizat însă că, şi în prezent, specialiştii au păreri diferite cu privire la sfera operaţiunilor combinate, unii includzând în această categorie doar operaţiunile aducătoare de aport valutar,** alţii extinzând sfera la toate operaţiunile ce prezintă trăsături comune tranzacţiilor combinate.*

Privite în comparaţie cu operaţiunile clasice de export-import, OCCE au o tehnică comercială mai complexă dată de faptul că operaţiunile componente îmbină elemente proprii mai multor genuri de operaţiuni simple sau sunt constituite prin reuniunea a cel puţin două operaţiuni simple strâns legate între ele, care formează armătura unei anumite operaţiuni complexe.

Caracteristica principală a noilor forme de comerţ o constituie producerea de multiple efective pozitive directe şi indirecte, atât la nivel micro cât şi macroeconomic ca de exemplu: realizarea de aport în valută convertibilă şi de profit în lei, sporirea indicatorului general al volumului de comerţ exterior, degrevarea balanţei de plăţi externe, de unele plăţi în valută, optimizarea folosirii unor capacităţi de producţie ş.a. De aceea, noile forme de comerţ exterior au cunoscut şi cunosc o dezvoltare şi diversificare continuă.

---

* V. Anghelescu ş.a. - Contracte comerciale internaţionale, Ed. Academiei R.S.R., 1980, pag. 255-256.

** I. Popa ş.a. - Tranzacţii comerciale internaţionale, Ed. Economică, 1997, pag. 281.

OCCE sunt variate și se realizează în forme diferite. Acest lucru ar fi trebuit să conducă, pentru diferite necesități, la clasificarea lor după anumite criterii. În această privință, trebuie menționat că în literatura de specialitate nu există criterii unice de clasificare, iar în unele lucrări nici nu se face clasificarea lor.

Luând în considerare punctele de vedere ale unor autori*, considerăm că două dintre **criteriile de clasificare care corespund cerințelor contabile,** și nu numai, le constituie, în ordinea importanței, scopul și obiectul lor.

După **scopul** în care se efectuează, OCCE se grupează astfel:

1. **Operațiuni efectuate pentru realizarea de aport valutar și de profit,** din care fac parte operațiuni cum sunt: reexportul, switch-ul, operațiunile la bursele de mărfuri, operațiunile de perfecționare activă a mărfurilor, de intermediere de vânzări-cumpărări internaționale, operațiunile de navlosiri, brokeraj, factoring, leasing ș.a.;

2. **Operațiuni care diminuează sau elimină efortul valutar.** Aceste operațiuni sunt cunoscute și sub denumirea de operațiuni comerciale în contrapartidă și includ în structura lor, în principal, compensațiile de mărfuri și operațiunile paralele.

După **obiectul lor,** OCCE se grupează:

1. **Operațiuni de schimburi de mărfuri,** în care se cuprind, între altele: reexportul, switch-ul, compensațiile, operațiunile paralele, operațiunile la bursele de mărfuri ș.a.;

2. **Operațiuni care completează sau substituie schimbul de mărfuri,** în care se cuprind, în general, operațiunile de **prestări de servicii:** operațiunile de perfecționare, operațiunile de intermediere, de tranzit, de brokeraj, de factoring, de leasing ș.a.

Importanța noilor forme de comerț exterior, dată de efectele lor directe și indirecte, a condus la extinderea continuă a lor astfel că în prezent multe SCE efectuează în mod curent astfel de operațiuni.

Mecanismul de derulare ceva mai complicat față de operațiunile obișnuite de export-import, individualizat prin contractele externe pentru fiecare fel de operațiune combinată, a condus la necesitatea organizării contabilității în concordanță cu cerințele degajate pentru activitatea de conducere a societăților și de respectare a principiilor contabile.

Din punctul de vedere al contabilității financiare, aceste cerințe implică metodologii contabile proprii fiecărui fel de categorii de OCCE, iar din punctul de vedere al contabilității de gestiune implică evidențierea cheltuielilor și veniturilor în valută și în lei pentru fiecare operațiune sau categorie în parte, cu finalizare prin calculul rezultatelor financiare.

2. Contabilitatea operațiunilor comerciale pentru realizarea de aport valutar și de profit

2.1. Caracteristicile de bază ale operațiunilor comerciale pentru realizarea de aport valutar și de profit

Prin scopul în care se realizează, operațiunile din această categorie contribuie la stimularea raporturilor comerciale între partenerii din diferite țări, prezentând totodată o serie de caracteristici de bază, comune, și anume:*

* V. Anghelescu ș.a. - Contracte comerciale internaționale, Ed. Academiei R.S.R., 1980, pag. 255-256.
C. Enescu - Contabilitatea în comerțul exterior, Ed. Științifică și Enciclopedică, București, 1977, pag. 201.

Scanned with OKEN Scanner

- conținutul operațiunilor constă, în principal, în obținerea de profit în valută și în lei, prin acte și fapte de comerț, în unele cazuri și de producție, având adeseori ca obiect mărfuri de terță proveniență care nu implică substanță națională;
- realizarea operațiunilor cu aport valutar este, de regulă, de competența firmelor specializate de comerț exterior, iar în unele cazuri sunt atrase masiv și băncile (de exemplu în cazul operațiunilor de switch);
- baza juridică a operațiunilor cu aport valutar o constituie o suită de contracte, independente, încheiate între firmele ce se constituie subiecți de drept participanți;
- finalizarea operațiunilor nu concordă, în unele cazuri, cu scopul urmărit datorită gradului ridicat de risc, care poate fi atât de natură contractuală, cât și conjuncturală. Fiind posibil ca în decursul unei perioade unele operațiuni să se soldeze cu pierderi, este indicat ca eficiența operațiunilor cu aport valutară să se analizeze anual, în raport cu suma realizărilor tuturor operațiunilor derulate, după compensarea unora dintre ele care nu au avut rezultate pozitive;
- sunt inițiate și se realizează pe contul propriu al SCE*.

2.2. Contabilitatea reexportului de mărfuri

În comerțul internațional, în cadrul operațiunilor comerciale cu aport valutar reexportul de mărfuri are o frecvență deosebită. El constă în cumpărarea și revânzarea unei mărfi în valută convertibilă în scopul obținerii unei diferențe între prețul de cumpărare și cel de vânzare, care să acopere cheltuielile ocazionate de derularea operațiunii respective și să asigure un profit pentru întreprinzător, sau în scopul promovării relațiilor comerciale cu diferite țări.

Rezultă că reexportul implică existența a două acte de vânzare-cumpărare, distincte și independente unul față de altul din punct de vedere juridic.

Potrivit practicii comerțului internațional, operațiunile de reexport pot fi realizate în mai multe forme: reexport direct de la furnizorul extern la clientul extern, fără ca mărfurile să sufere un proces de prelucrare; reexport în condițiile în care mărfurile sunt transportate în țara reexportatorului unde sunt sau nu supuse unor operațiuni de prelucrare, depozitare, reasamblare, neutralizare; reexport prin disponibilizarea de mărfuri indigene similare sau înrudite și utilizarea celor din import în țară; reexport pentru completarea exportului la instalații complexe.

Din enumerarea formelor de reexport, rezultă că acestea se diferențiază după un criteriu esențial, cel al **prelucrării mărfurilor.** Din acest punct de vedere distingem două categorii de operațiuni de reexport:

- reexport fără prelucrarea mărfurilor;
- reexport cu prelucrarea mărfurilor.

2.2.1. Contabilitatea reexportului fără prelucrarea mărfurilor

Este cunoscut, în general, sub denumirea de **reexport direct** și constă în livrarea mărfurilor importate de la un furnizor dintr-o țară terță unui client dintr-o altă țară terță fără ca mărfurile să sufere un proces de prelucrare. Decontarea mărfurilor între parteneri se face în modalitatea de plată prin acreditiv-documentar.

---

* Vezi și Alexandru Puiu „Management în Afacerile Economice Internaționale", Ed. Independența Economică, 1992, pag. 256.

Scanned with OKEN Scanner

Reflectarea în contabilitatea financiară a operațiunilor de reexport direct nu ridică probleme specifice întrucât practic este vorba de contabilizarea unui import de mărfuri urmată de cea a unui export. Cu toate acestea trebuie avute în vedere anumite particularități izvorâte din modul de finanțare și derulare care dau **costului de reexport o structură mai mult sau mai puțin complexă a cheltuielilor,** și anume:

- în cazul în care SCE exportatoare nu dispune de fonduri necesare plății importului poate apela la credite bancare care, desigur, sunt purtătoare de dobânzi. Separat, SCE mai suportă și cheltuielile cu comisionul și spezele bancare percepute de bancă pentru deschiderea acreditivului de import;
- înregistrarea mărfurilor livrate de furnizorul extern se face numai pe baza facturii externe, iar prețul plătit furnizorului extern, în condiția de livrare stabilită prin contract, se constituie componentă a costului de reexport;
- mărfurile care fac obiectul reexportului se reflectă fie în contul 357 „Mărfuri aflate în custodie sau consignație la terți", fie în contul 371 „Mărfuri", după ruta de circulație a lor. Poate fi luată în discuție și evidențierea facturii externe direct în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile";
- în cazul în care mărfurile se transportă în țara SCE reexportatoare intervin în plus o serie de cheltuieli cu transportul intern, depozitarea, manipularea etc., inclusiv cele generate de garantarea plății drepturilor de import.*

Exemplificarea operațiunilor de reexport direct

Considerăm că SCE MERCUR efectuează o operațiune de reexport direct în următoarele condiții:

- valoarea mărfurilor importate în condiția franco frontiera țării exportatoare (țara X) este de 2.000 $. Plata mărfurilor s-a făcut dintr-un acreditiv documentar deschis la banca furnizorului extern: cursul la data deschiderii acreditivului 15.000 lei/$, iar la data consumării lui 15.150 lei/$. Cheltuielile cu comisionul bancar pentru deschiderea acreditivului sunt de 20$;
- mărfurile importate sunt livrate (expediate) direct unui client dintr-o altă țară terță (țara Y). Prețul de vânzare negociat în condiția de livrare franco frontiere țării importatoare este de 2.800 $, cursul la data facturării 15.200 lei/$, cursul la data încasării 15.300 lei/$;
- cheltuielile de transport extern de la frontiera țării exportatoare (țara X) până la frontiera țării importatoare (țara Y) plătite de SCE MERCUR sunt de 180$. Plata transportului extern s-a făcut în momentul primirii facturii prestatorului de servicii la cursul de 15.100 lei/$.

În condițiile presupuse, reflectarea în contabilitatea financiară a reexportului direct de mărfuri se face astfel:

1. Deschiderea acreditivului în sumă de 2.000 $ la cursul de 15.000 lei/$: 2000 $ x 15.000 lei/$ = 30.000.000 lei

	X_1		
581 „Viramente interne"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	30.000.000
5412 „Acreditive în devize"	=	581 „Viramente interne"	30.000.000

* Pentru detalii, vezi paragraful 2.2.2.

Scanned with OKEN Scanner

2. Plata comisionului bancar de 20 $ pentru deschiderea acreditivului: 20 $ x 15.000 lei/$ = 300.000 lei:

	X_1		
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	30.000

3. Decontarea mărfurilor importate din țara X, reexportate direct unui client din țara Y, la valoarea negociată de 2.000 $. Cursul la data plății prin acreditiv documentar este de 15.100 lei/$: 2.000 $ x 15.100 lei/$ = 30.200.000 lei

Înregistrarea facturii externe și plata acesteia:

	X_2		
357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți" (sau 607 „Cheltuieli privind mărfurile")	=	401 „Furnizori"	30.200.000
401 „Furnizori"	=	5412 „Acreditive în devize"	30.200.000

4. Concomitent, pentru acreditivul consumat, se închide contul 5412 pentru soldul său creditor în lei de 200.000 lei.

$$[(2.000\$ \cdot 15.000 lei) - (2.000\$ \cdot 15.100 lei)]$$

	X_2		
5412 „Acreditive în devize"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	200.000

Notă

Deși Normele metodologice de utilizare a conturilor nu prevăd, poate fi luată în discuție și soluția înregistrării diferențelor de curs aferente acreditivelor consumate direct în conturile 665 sau 765 (în cazul luat 765). Întrucât diferențele de curs valutar în sold se calculează și se înregistrează numai la sfârșitul anului, fiind în prezent deductibile fiscal (Legea 249/1999), considerăm logică soluția de transferare a diferențelor de curs în contul 5124, de unde, la finele anului, ajung în conturile 665 sau 765, după caz.

5. Factura prestatorului de servicii pentru transportul extern de 180 $ și plata acesteia la cursul de 15.100 lei/$: 180 $ x 15.100 lei/$ = 2.718.000 lei

	X3		
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal"	=	401 „Furnizori"	2.718.000
401 „Furnizori"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	2.718.000

6. Facturarea mărfurilor clientului extern din țara Y în sumă de 2.800 $ la cursul de 15.200 lei/$: 2.800 $ x 15.200 lei/$ = 42.560.000 lei

	X_4		
411 „Clienți"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	42.560.000

Scanned with OKEN Scanner

7. Scăderea din activ a mărfurilor reexportate (dacă nu au fost înregistrate inițial direct în contul 607), la prețul de cumpărare de: 2.000 $ x 15.100 lei/$ = 30.200.000 lei:

	X_4		
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	30.200.000

8. Încasarea mărfurilor de la clientul din țara Y:
- Valoarea în lei la încasare: 2.800 $ x 15.300 lei = 42.840.000 lei
- Valoarea în lei la facturare: 2.800 $ x 15.200 lei = 42.560.000 lei
- Dcv (+) ..... 280.000 lei

	X_5		
5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	42.840.000
		411 „Clienți"	42.560.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	280.000

Remarcă

Un simplu calcul de eficiență privind aportul valutar relevă următoarele:

a) Suma în valută încasată din reexportul direct ..... 2.800 $

b) Suma în valută cheltuită pentru reexportul direct:
- plata furnizorului extern ..... 2.000 $
- plata comisionului bancar ..... 20 $
- plata transportului extern ..... 180 $

Total 2.200 $ 2.200 $

c) Aport valutar realizat (a-b) ..... 600 $

În categoria reexporturilor fără prelucrarea mărfurilor se cuprind și reexporturile efectuate în vederea **promovării relațiilor comerciale reciproce, precum și importurile pentru completarea exporturilor la mașinile, utilajele și instalațiile complexe.**

În legătură cu reexporturile efectuate în vederea promovării relațiilor comerciale reciproce trebuie precizat că acestea se utilizează îndeosebi în cadrul tranzacțiilor încheiate în clearing, în compensație și în operațiuni paralele. Cauza practicării lor o constituie faptul că unul dintre parteneri are nevoie de mărfurile celuilalt dar, neavând mijloace de plată, condiționează importul de vânzarea mărfurilor proprii.

De asemenea, trebuie precizat că asemenea reexporturi nu aduc totdeauna profit, dar contribuie la sporirea volumului exportului și la creșterea numărului partenerilor externi, având un anumit rol proporțional*.

2.2.2. Contabilitatea reexportului cu prelucrarea mărfurilor

Obiectul operațiunilor de reexport din această categorie, denumite în lege operațiuni de perfecționare activă, îl reprezintă transformarea sau prelucrarea mărfurilor proprietatea unui partener sau cumpărate (importate) de la acesta de către celălalt partener. Rezultă că, funcție de apartenența mărfurilor date spre prelucrare, se disting două forme ale reexportului cu prelucrare:

* Sursa documentară : Al. Puiu „Management în Afacerile Economice Internaționale", Ed. Independența Economică, 1996, pag. 395-396

Scanned with OKEN Scanner

- reexport de mărfuri străine, care nu se introduc în circuitul economic în țara operatorului (persoana juridică care efectuează prelucrarea), sub formă de produse finite rezultate;*
- reexport de mărfuri importate, introduse în circuitul economic al țării operatorului, sub formă de produse finite rezultate.*

Potrivit Legii Codului vamal și Regulamentului de aplicare a Codului vamal, societățile comerciale care inițiază astfel de operațiuni utilizează pentru necesități comerciale, financiare și contabile atât documente comune operațiunilor de import-export: factura externă, declarația pentru valoarea în vamă, declarația vamală de import, declarația vamală de export etc., cât și documente specifice perfecționării active: contractul de perfecționare activă, cererea de autorizare pentru perfecționarea activă, autorizația pentru perfecționarea activă, declarația pentru plasarea sub regim de perfecționare activă, cererea de restituire perfecționare activă.**

2.2.2.1. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare activă a mărfurilor

2.2.2.1.1. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare activă a mărfurilor străine, care nu se introduc în circuitul economic al țării operatorului (lohn-ul activ)

Operațiunile menționate au fost cunoscute până la apariția Legii Codului vamal sub denumirea de operațiuni de prelucrare prin **înnobilare** (variantă de aplicare a lohn-ului activ).

Particularitatea acestei forme de perfecționare o constituie faptul că mărfurile supuse prelucrării rămân în proprietatea firmei care le dă spre prelucrare, realizându-se cu ocazia exportului produselor finite realizate doar un transfer de manoperă, în fapt export de servicii.

Pentru a nu fi confundate cu operațiunile din cea de-a doua categorie pentru care se face mențiunea că „mărfurile importate se introduc în circuitul economic", mărfurile obiect al prelucrării din această categorie sunt definite **„mărfuri străine"**, subînțelegându-se că ele nu se introduc în circuitul economic în țara în care se face prelucrarea sau transformarea lor.***

Considerentele care au dus la apariția și dezvoltarea acestei forme de comerț exterior le constituie avantajele create pentru ambii parteneri: utilizarea optimă a capacităților de producție, modernizarea tehnologiilor, ocuparea forței de muncă, creșterea volumului afacerilor ș.a.

Plata serviciilor de prelucrare se face, de regulă, în devize. În unele cazuri părțile pot conveni ca plata serviciilor prestate să se facă, în totalitate sau parțial, în mărfurile obiect al prelucrării sau în produsele rezultate din prelucrare. De unde rezultă că operațiunile în lohn pot avea fie atributul de operațiuni de reexport, fie de operațiuni în contrapartidă, fie de operațiuni combinate de reexport și în contrapartidă.****

---

* În Legea privind Codul vamal al României (art. 111), produsele finite rezultate sunt denumite „produse compensatoare". Considerăm că această denumire nu este sugestivă. Ea poate crea confuzii sugerând că ar fi vorba de operațiuni de compensare, ceea ce nu corespunde realității.

** Conținutul și modelul documentelor specifice perfecționării active sunt redate în anexele Regulamentului Codului vamal.

*** Observația aparține autorului.

**** Vezi și:

Ioan Popa și colectiv „Tranzacții comerciale internaționale", Ed. Economică, 1997, pag. 304-308.

Al. Puiu „Management în Afacerile Economice Internaționale", Ed. Independența Economică, 1996, pag. 351

Scanned with OKEN Scanner

Datorită faptului că mărfurile importate rămân în proprietatea firmei care le dă spre prelucrare, la primirea lor, Legea Codului vamal (art. 111 a) prevede aplicarea **regimului suspensiv pentru drepturile de import** (taxele vamale, accizele, TVA şi orice alte sume care se cuvin statului la importul de mărfuri).

Regimul suspensiv are ca obiect suspendarea plății drepturilor de import pe perioada de la primirea mărfurilor şi până la exportarea produselor finite rezultate. Legea Codului vamal (art. 94) condiționează însă suspendarea drepturilor de import de constituirea unei **garanții** care să acopere încasarea drepturilor de import ce ar putea fi datorate.

Garanția drepturilor de import (art. 152) poate fi constituită printr-un depozit bănesc sau printr-o scrisoare de garanție bancară, emisă de o bancă agreată de autoritatea vamală.

De menționat că operațiunile de perfecționare activă se efectuează pe **contul propriu al titularului autorizației de perfecționare activă,** iar cheltuielile legate de transportul mărfurilor la aducerea în țară, la exportarea produselor finite rezultate, cheltuielile de asigurare, taxele datorate la reintrarea mărfurilor în țara importatoare ş.a. cad în sarcina firmei importatoare de manoperă (de servicii).

Întrucât mărfurile străine rămân în proprietatea importatorului de manoperă, la societatea care le primeşte spre prelucrare, titulară a contractului de perfecționare activă, ele se reflectă cu ajutorul contului în afara bilanțului 8032 „Valori materiale primite pentru prelucrare sau reparare".

Tot cu ajutorul unui cont în afara bilanțului, anume 8011 „Giruri şi garanții acordate„ se reflectă şi garantarea drepturilor de import cu scrisori de garanție bancară. Depozitele băneşti constituite în acest scop sunt evidențiate într-un cont analitic al contului 5121 „Conturi la bănci în lei".

Dacă societatea titulară a contractului de perfecționare activă are profil de comerț exterior, încheie contract cu o societate producătoare, denumită **operator,** căreia îi datorează contravaloarea serviciilor prestate în lei, sau în valută, evidențiată în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți". Serviciile prestate de societatea de comerț exterior se facturează partenerului extern în devize şi se evidențiază în contul 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate".

Metodologic, operațiunile de perfecționare activă prin înnobilare se contabilizează la societatea de comerț exterior titulară a contractului de perfecționare activă astfel:

1. Primirea mărfurilor străine pentru prelucrare, de exemplu în sumă de 1.000 $ x 10.000 lei/$: = 10.000.000 lei:

Debit 8032 „Valori materiale primite 10.000.000
pentru prelucrare sau reparare"

---

2. Garantarea drepturilor de import cu o scrisoare de garanție bancară:

- taxa vamală: 10.000.000 lei x 10% = 1.000.000 lei
- TVA: 11.000.000 lei x 22% .....= 2.420.000 lei

Total ..... 3.420.000 lei

Debit 8011: „Giruri şi garanții acordate" . .. 3.420.000 lei

---

3. Comisionul bancar plătit pentru scrisoarea de garanție bancară în sumă de 342.000 lei:

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	342.000

4. Factura operatorului în sumă de 6.000.000 lei + TVA 22%:

%	=	401 „Furnizori“	7.320.000
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“			6.000.000
4426 „TVA deductibilă“			1.320.000

5. Plata serviciilor prestate de operator:

401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	7.320.000

6. Factura externă pentru serviciile prestate în vamă de 900 $ x 10.500 lei/$ = 9.450.000 lei:

411 „Clienți“	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	9.450.000

7. Încasarea facturii externe la cursul zilei de 10.700 lei /$:
- 900 $ x 10.700 lei/$ = 9.630.000 lei
- 900 $ x 10.500 lei/$ = 9.450.000 lei
- Dcv (+) ..... 180.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	9.630.000
		411 „Clienți“	9.450.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	180.000

8. Concomitent se anulează valorile din conturile în afara bilanțului:
- Credit 8032 „Valori materiale primite pentru prelucrare sau reparare“ 10.000.000
- Credit 8011 „Giruri și garanții acordate“..... 3.420.000

9. Se repartizează cheltuielile asupra rezultatului exercițiului:

121 „Profit și pierdere“	=	%	6.342.000
		627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“	342.000
		628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	6.000.000

10. Se încorporează veniturile în rezultatul exercițiului:

704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	=	121 „Profit și pierdere“	9.450.000

Scanned with OKEN Scanner

Analizând contul 121 „Profit şi pierdere" se constată, în baza datelor convenționale luate, că operațiunea de perfecționare activă (lohn activ) s-a soldat cu un profit de 3.108.000 lei (9.450.000 - 6.342.000 lei), neluând în calcul celelalte cheltuieli generale ocazionate.

2.2.2.1.2. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare activă a mărfurilor importate, introduse în circuitul economic al țării operatorului

Operațiunile din această categorie se caracterizează prin faptul că mărfurile importate **devin proprietatea titularului operațiunii** de perfecționare activă. Ca atare, mărfurile importate sunt achitate partenerului extern în devize convertibile.

Urmare a faptului că mărfurile sunt importate cu scopul de a fi supuse perfecționării active şi apoi exportate sub forma produselor finite rezultate, acestora li se aplică **sistemul de rambursare a drepturilor de import** cu restituirea lor la efectuarea exportului de produse finite rezultate.

Reexportarea produselor finite rezultate din operațiunile de perfecționare activă poate să nu fie efectuată sau să fie efectuată parțial. Produsele finite neexportate, importate, se valorifică pe piața internă, iar drepturile de import aferente mărfurilor importate încorporate în produsele finite rezultate nu se restituie, fapt care echivalează cu plata drepturilor de import pentru un import obişnuit. În asemenea situații, pe lângă drepturile de import se plăteşte şi comisionul vamal aferent produselor finite neexportate (importate).

Determinarea drepturilor de import aferente mărfurilor încorporate în produsele finite rezultate importate se face după două metode: metoda cheii cantitative şi metoda cheii valorice.

Metoda cheii cantitative se aplică în diferite variante în funcție de structura mărfurilor încorporate în produsele finite şi a produselor finite rezultate: un singur fel de produse finite dintr-un singur fel sau din mai multe feluri de mărfuri străine, ori mai multe feluri de produse finite dintr-un singur fel sau mai multe feluri de mărfuri străine.

Calculul cantităților de mărfuri străine încorporate în produsele finite rezultate se face pe baza ratei de randament.

Rata de randament (R.R.) reprezintă cantitatea sau procentul de produse finite obținute în urma procesului de perfecționare activă a unor cantități determinate de mărfuri importate.

Cantitativ, rata de randament se exprimă prin cantitatea de produse finite rezultate (P) dintr-o 100 de unități de măsură (U.M.) din marfa străină (A) şi se calculează după relația:*

$$1)\quad \text{R.R. pentru 100 U.M. marfă străină (A)} = \text{100 U.M. marfa A} \times \frac{\text{Cantitatea de produse rezultate (P)}}{\text{Cantitatea totală de marfă străină (A)}}$$

iar cantitatea de marfă străină încorporată în produsele finite importate (P.I.) pentru care se datorează drepturi de import se calculează după relația:

$$2)\quad \text{Cantitatea de marfă străină (A) încorporată în produsele importate (P.I.)} = \text{Cantitatea totală de marfă străină (A)} \times \frac{\text{Cantitatea de produse rezultate importate (P.I.)}}{\text{Cantitatea de produse rezultate (P)}}$$

* S-a avut în vedere cazul în care se realizează un singur fel de produs finit dintr-un singur fel de marfă străină. Pentru restul cazurilor a se vedea Regulamentul Codului vamal pag. 70-73.

Scanned with OKEN Scanner

Procentual, rata de randament se calculează după aceeași relație (1) prezentată mai sus, iar cantitatea de marfă străină încorporată în produsele finite importate pentru care se datorează drepturi de import se calculează după relația:

3) Cantitatea de marfă străină (A) încorporată în produsele importate (P.I.) = Cantitatea de produse importate (P.I.) : R.R. în procente

În continuare, pe baza cantităților astfel determinate și a prețurilor cunoscute se calculează valoarea mărfurilor străine încorporate în produsele finite importate și pe această bază drepturile de import care se rețin.

Metoda cheii valorice se aplică în cazurile când nu poate fi aplicată metoda cheii cantitative, îndeosebi când se obțin mai multe feluri de produse finite dintr-un singur fel de marfă străină sau mai multe feluri de produse finite din mai multe feluri de mărfuri străine.

În principiu, calculul drepturilor de import după metoda cheii valorice pentru produsele finite importate se face astfel:*

a) se repartizează cantitatea totală din fiecare fel de marfă străină (A,B,C etc.) pe produsele finite rezultate (P, R, S etc.) în funcție de ponderea valorii fiecărui produs în totalul valorii produselor finite rezultate.

Exemplu:

- pentru produsul finit (P) → Cantitatea de marfă străină (A) x $\frac{\text{Valoarea produsului finit (P)}}{\text{Valoarea totală a produselor finite rezultate (P, R, S etc.)}}$

b) se determină cantitatea de marfă străină pentru care se datorează drepturi de import.

Exemplu:

- pentru produsul finit (P) → Cantitatea totală a mărfii (A) încorporată în produsul finit rezultat (P) x $\frac{\text{Cantitatea produsului finit importat (P.I.)}}{\text{Cantitatea produsului rezultat (P)}}$

c) se determină valoarea mărfii străine (A) încorporată în produsul finit importat (PI)

- Cantitatea mărfii străine (A) încorporată în P.I. x prețul unitar

d) se calculează după metodologia cunoscută drepturile de import (taxele vamale, TVA).

De reținut că, și în cazul exportului produselor finite rezultate din prelucrarea mărfurilor introduse în circuitul economic, toate cheltuielile de aducere în țară, respectiv de expediere în străinătate a produselor finite rezultate, cad în sarcina firmei partenere externe care importă produsele rezultate.

Contabilizarea operațiunilor de perfecționare activă a mărfurilor importate introduse în circuitul economic se face, în conformitate cu normele legale menționate, după metodologia proprie importului de mărfuri, a mărfurilor trimise spre prelucrare la terți și cea a exportului. Se au în vedere, evident, și unele particularități determinate, îndeosebi, de regimul financiar al drepturilor de import care impune utilizarea conturilor: 4482 „Alte creanțe privind bugetul

* Pentru detalii, vezi Regulamentul Codului vamal pag. 15 și 70-71.

Scanned with OKEN Scanner

statului" şi 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" (pentru toate datoriile privind drepturile de import), cu regularizările finale care se impun în funcție de destinația produselor finite rezultate: export total, export parțial, import total.

În continuare, prezentăm metodologia de contabilizare a operațiunilor de perfecționare activă pe baza unor date convenționale menționate pe măsura rezolvării operațiunilor:

A. Importul de mărfuri pentru perfecționarea activă

1. Înregistrarea importului de 240 Kg marfa A x 10 $/Kg x 10.000 lei/$ = 24.000.000 lei:

Notă. Cheltuielile cu aducerea mărfurilor în țară cad în sarcina partenerului extern.

371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"	24.000.000

2. Evidențierea şi plata drepturilor de import în sistemul de rambursare: taxa vamală 10%, TVA 22%:

- Taxa vamală: 24.000.000 lei x 10% = 2.400.000 lei
- - TVA: 26.400.000 lei x 22% = 5.808.000 lei
  Total 8.208.000 lei

4482 „Alte creanțe privind bugetul statului"	=	446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	8.208.000
446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	8.208.000

3. Plata mărfurilor importate, cursul la plată fiind de 10.100 lei/$:

- Val. în lei la plată: 2.400 $ x 10.100 lei/$ = 24.240.000 lei
- Val. în lei la primire: 2.400 $ x 10.000 lei/$ = 24.000.000 lei
- D.cv (+) ..... 240.000 lei

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	24.240.000
401 „Furnizori"			24.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			240.000

B. Prelucrarea activă a mărfurilor importate

4. Trimiterea mărfurilor spre prelucrare unui operator (unitate producătoare). Rata de randament calculată de SCE titulară a operațiunii de perfecționare activă este de 20 Kg produse finite (P) la 100 Kg marfă importată (A):

357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	=	371 „Mărfuri"	24.000.000

5. Înregistrarea cheltuielilor de perfecționare activă: transport la ducere şi înapoiere 200.000 lei, TVA 22%; serviciile prestate de operator (manopera, diverse cheltuieli, profitul) 4.000.000 lei, TVA 22%.

Notă

Evidențierea mărfurilor trimise spre prelucrare în contul 357 este făcută în concordanță cu prevederile Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

Nefăcându-se nici o precizare cu privire la modul de evidențiere a cheltuielilor de prelucrare, rezultă că ele trebuie înregistrate în conturile corespunzătoare de cheltuieli din clasa a 6-a (624, 628 etc.). Ținând seama însă că aceste cheltuieli concură la formarea costului de achiziție al mărfurilor rezultate din prelucrare, considerăm că ele pot fi înregistrate într-un cont distinct de mărfuri: **371/x „Diferențe de preț la mărfuri“**, urmând ca lunar să fie repartizate asupra cheltuielilor privind mărfurile vândute (cont 607) pe bază de coeficient de repartizare.

Rezolvarea contabilă a cheltuielilor de prelucrare s-a făcut în sensul precizării de mai sus.

%	=	401 „Furnizori“	5.124.000
371/x „Diferențe de preț la mărfuri“ (200.00 + 4.000.000)			4.200.000
4426 „TVA deductibilă“ (4.200.000 x 22%)			924.000

6. Plata cheltuielilor de perfecționare activă:

401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	5.124.000

7. Recepția produselor finite rezultate din prelucrare (P):
240 Kg marfă importată (A) x 20 Kg produse/100 Kg marfă = 48 Kg produse (P)

371/p „Mărfuri“	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“	24.000.000

C. Reexportarea produselor finite rezultate

8. Se reexportă întreaga cantitate de produse finite rezultate (48 Kg), la prețul de vânzare de 80 $/Kg, cursul valutar la facturarea la extern 10.200 lei/$:

48 Kg P x 80 $/Kg x 10.200 lei/$ = 39.168.000 lei

411 „Clienți“	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	39.168.000

9. Scăderea din gestiune a mărfurilor importate de 24.000.000 lei, inclusiv a cheltuielilor de perfecționare colectate în contul371/x de 4.200.000 lei (care se repartizează asupra mărfurilor vândute pe bază de coeficient de repartizare):

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371/p „Mărfuri“	24.000.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371/x „Diferențe de preț la mărfuri“	4.200.000

10. Încasarea drepturilor de import plătite la primirea mărfurilor obiect al prelucrării (vezi operația 2):

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4482 „Alte creanțe privind bugetul statului“	8.208.000

Scanned with OKEN Scanner

11. Încasarea produselor finite (P) exportate, la cursul de 10.300 lei/$:
- 48 Kg (P) x 80 $/Kg x 10.300 lei/$ = 39.552.000 lei
- 48 Kg (P) x 80 $/Kg x 10.200 lei/$ = 39.168.000 lei (op. 8)
- Dcv (+) ..... 384.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	39.552.000
		411 „Clienți“	39.168.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	384.000

D. Cazuri particulare

- **D1. Produsele finite rezultate din prelucrare se importă integral.**

În acest caz drepturile de import nu se restituie, ele urmând să fie evidențiate după regimul importurilor definitive. Totodată, pentru produsele finite rezultate, importate, se calculează și se achită și comisionul vamal datorat (vezi art. 196/din Regulamentul Codului vamal).

Operațiunile contabile specifice acestei situații sunt:

a) evidențierea taxelor vamale aferente produselor finite (P) importate integral în sumă de 2.400.000 lei (vezi operațiunea nr.2):

371 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	4482 „Alte creanțe privind bugetul statului“	2.400.000

b) evidențierea TVA deductibilă reținută la importul mărfurilor (A) în sumă de 5.808.000 lei (vezi operațiunea nr.2):

4426 „TVA deductibilă“	=	4482 „Alte creanțe privind bugetul statului“	5.808.000

c) evidențierea și plata comisionului vamal, procentul acestuia fiind de 0,5%: 24.000.000 lei x 0,5% = 120.000 lei

371 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	120.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	120.000

d) concomitent, se calculează și se achită diferența de TVA aferentă comisionului vamal: 120.000 lei x 22% = 26.400 lei:

4426 „TVA deductibilă“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	26.400

- **D2. Produsele finite rezultate din prelucrare se importă parțial**

În acest caz drepturile de import se restituie doar pentru valoarea mărfurilor încorporate în produsele finite rezultate exportate.

Drepturile de import pentru produsele finite importate se rețin din drepturile de import plătite la importul mărfurilor străine. Calculul acestor drepturi se face în funcție de cantitățile mărfurilor străine încorporate în produsele finite importate, determinate după metoda cheii cantitative sau valorice.

Scanned with OKEN Scanner

Folosindu-ne de datele exemplului precedent, considerăm că din cantitatea de 48 Kg produse finite (P) rezultate din prelucrarea celor 240 Kg marfa străină (A) s-a importat cantitatea de 10 Kg produse finite (P.I.).

Utilizând metoda cheii cantitative pentru determinarea cantității de marfă străină (A) încorporată în produsul finit (P.I.) importat, calculul drepturilor de import care se rețin din drepturile de import plătite la importul mărfurilor străine se prezintă astfel:

a) Rata de randament pentru marfa importată (A) = 100 Kg marfa A x $\frac{\text{48 Kg produse rezultate (P)}}{\text{240 Kg marfă importată (A)}}$

= 20 Kg produse rezultate (P) / la 100 Kg marfă importată (A)

b) Cantitatea din marfa importată (A) încorporată în produsul finit importat (PI) = 240 Kg marfă străină (A) x $\frac{\text{10 Kg produse importate (PI)}}{\text{48 Kg produse rezultate (P)}}$

= 50 Kg marfă A încorporată în 10 Kg produse importate (PI)

c) Valoarea de import pentru cantitatea de 50 Kg marfa A = 50 Kg x 10 $ / Kg x 10.000 lei / $ = 5.000.000 lei

d) Taxa vamală aferentă produselor importate = 5.000.000 lei x 10%= 500.000 lei

e) TVA deductibilă aferentă produselor importate = 5.500.000 lei x 22% lei= 1.210.000 lei

f) Taxa vamală care se restituie = 2.400.000 lei – 500.000 lei= 1.900.000 lei

g) TVA deductibilă care se restituie 5.808.000 lei – 1.210.000 lei= 4.598.000 lei

h) Comisionul vamal datorat pentru produsele finite importate = 5.000.000 lei x 0,5%= 25.000 lei

i) TVA deductibilă calculată asupra comisionului vamal = 25.000 lei x 22%= 5.500 lei

Operațiunile contabile care intervin în cazul importului parțial de produse finite rezultate (P.I.) din prelucrarea mărfii importate (A) sunt:

1. Încasarea drepturilor de import în sumă de 6.498.000 lei (1.900.000 lei/pct.f + 4.598.000 lei/pct.g):

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	4482 „Alte creanțe privind bugetul statului"	6.498.000

2. Regularizarea drepturilor de import pentru produsele finite rezultate importate (P.I.):

a) evidențierea taxelor vamale aferente produselor importate (P.I.) în sumă de 500.000 lei (vezi pct. d):

371 „Diferențe de preț la mărfuri"	=	4482 „Alte creanțe privind bugetul statului"	500.000

b) evidențierea TVA deductibilă aferentă produselor importate (P.I.) în sumă de 1.210.000 lei (vezi pct. e):

4426 „TVA deductibilă"	=	4482 „Alte creanțe privind bugetul statului"	1.210.000

c) evidențierea și plata comisionului vamal pentru produsele finite rezultate, importate, în sumă de 25.000 lei (vezi pct.h):

371 „Diferențe de preț la mărfuri"	=	447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"	25.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsământ asimilate"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	25.000

d) plata TVA deductibilă calculată în funcție de suma comisionului vamal, 5.500 lei (vezi pct. i):

4426 „TVA deductibilă"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	5.500

Notă

În cele expuse am căutat să redăm problemele reprezentative perfecționării active a mărfurilor din import. Evident că, în afara problemelor abordate, care sub aspect contabil exprimă punctul de vedere al autorului, perfecționarea activă ridică și alte probleme, mai mult sau mai puțin relevante, care implică rezolvări și metodologii contabile specifice cum ar fi: exportul temporar de produse finite rezultate (produse compensatoare) pentru o prelucrare suplimentară, perfecționare activă cu compensare prin echivalență (cu sau fără export anticipat), distrugerea sau pierderea totală a mărfurilor străine sau a produselor finite rezultate.

2.2.2.2. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare pasivă a mărfurilor

Operațiunile de prelucrare pasivă constau în exportul temporar de mărfuri românești în vederea transformării sau prelucrării lor urmând ca, ulterior, produsele rezultate să fie importate, cu exonerarea totală sau parțială de drepturi de import.

Similar perfecționării active, operațiunile de perfecționare pasivă se împart în două categorii:

- operațiuni de transformare sau prelucrare de mărfuri românești exportate temporar, care nu se introduc în circuitul economic în țara operatorului și care se importă ulterior sub formă de produse rezultate;
- operațiuni de transformare sau prelucrare de mărfuri românești exportate temporar, care se introduc în circuitul economic în țara operatorului și care se importă ulterior, de asemenea, sub formă de produse rezultate.

Scanned with OKEN Scanner

Remarcă

În Legea privind Codul vamal și în Regulamentul de aplicare a Codului vamal, pentru perfecționarea pasivă nu se face distincție între cele două categorii de operațiuni menționate mai sus. De altfel, nici pentru operațiunile de perfecționare activă distincția menționată la art. 111 din Legea Codului vamal nu este suficient de clară. În această idee subliniem că, dacă firmele românești pot efectua export de servicii sub formă de manoperă, cazul operațiunilor de lohn activ, nu vedem de ce nu ar putea efectua și import de servicii sub formă de manoperă prin operațiuni de lohn pasiv. Este adevărat că această categorie de operațiuni de prelucrare este condiționată de anumiți factori: nivelul capacităților de producție, nivelul salarizării etc., dar aceștia sunt, în opinia noastră, trecători. De reținut și faptul că operațiunile de lohn pasiv au fost și sunt tratate în literatura de specialitate.*

Derularea operațiunilor de perfecționare pasivă are la bază, ca și perfecționarea activă, atât documente comune exportului și importului de mărfuri, cât și documente specifice cum sunt: contractul de perfecționare pasivă, cererea de autorizare de perfecționare pasivă, autorizația pentru regimul de perfecționare pasivă, declarația vamală pentru plasare sub regim de perfecționare pasivă, declarația vamală de încheiere a regimului de perfecționare pasivă.**

2.2.2.2.1. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare pasivă a mărfurilor exportate temporar, care nu se introduc în circuitul economic în țara operatorului (lohn-ul pasiv)

Particularitatea acestei forme de perfecționare pasivă o constituie faptul că mărfurile (materiile prime) exportate temporar rămân în proprietatea societății care le dă spre prelucrare, iar societatea care le primește spre prelucrare (operatorul) nu le introduce în circuitul economic în țara sa. Produsele rezultate din prelucrare sunt importate de societatea titulară a contractului de perfecționare pasivă. Aceasta plătește în vamă drepturile de import calculate, luând în considerare ca valoare în vamă suma serviciilor prestate (manoperei facturate de partenerul extern).

Precizare

Valoarea în vamă a produselor rezultate din prelucrare s-a determinat în modul arătat, întrucât Legea Codului vamal nu prevede în mod expres baza de calcul a drepturilor de import pentru operațiunile de prelucrare în lohn pasiv. Am considerat că ea poate fi reprezentată numai de valoarea serviciilor prestate de manoperă, similar operațiunilor de reparare a mărfurilor (vezi art. 305 din Regulamentul Codului vamal). Sigur că, dacă asimilăm aceste operațiuni cu cele de perfecționare pasivă în contextul Legii Codului vamal, atunci valoarea în vamă este suma: serviciilor externe de manoperă + cheltuielile externe de transport, asigurare, manipulare pentru produsele rezultate introduse în țară.

În afara serviciilor prestate (manoperei) facturate de partenerul extern, a cheltuielilor externe de transport și a drepturilor de import plătite în vamă, societatea importatoare mai

---

* Vezi exemplificativ lucrările:

- I. Popa și colectiv „Tranzacții Comerciale Internaționale", Ed. Economică, 1997, pag. 306.
- Al. Puiu, „Management în Afacerile Economice Internaționale", Ed. Independența Economică, 1996, pag. 350-351.
- C. Enescu, „Contabilitatea în comerțul exterior", Ed. Științifică și Enciclopedică, 1977, pag. 224.

** Conținutul și structura documentelor specifice perfecționării pasive sunt redate în anexele Regulamentului Codului vamal.

Scanned with OKEN Scanner

suportă şi cheltuielile de transport intern legate de trimiterea mărfurilor spre prelucrare, respectiv primirea produselor rezultate.

Exemplificarea contabilă a operațiunilor

1. SCE „X" exportă temporar marfa A în vederea prelucrării ei în lohn. Costul de achiziție al mărfii este de 20.000.000 lei:

357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	=	371 „Mărfuri" (A)	20.000.000

2. Cheltuielile interne şi externe de transport ocazionate de trimiterea mărfurilor la prelucrare şi de primire a produselor rezultate sunt în sumă de 400.000 lei, TVA 22% (cheltuielile externe de transport a mărfurilor în interiorul țării operatorului sunt asimilate cheltuielilor interne dacă transportul se realizează cu mijloace de transport angajate în țară de societatea care dă mărfurile spre prelucrare. Exemplu: transportul auto).

%	=	401 „Furnizori"	488.000
371/x „Diferențe de preț la mărfuri"			400.000
4426 „TVA deductibilă"			88.000

3. Înregistrarea produselor rezultate, (marfa B), sosite în vamă, ştiind că:

- serviciile externe de manoperă facturate de operator sunt de 800 $, cursul de schimb înscris în declarația vamală 15.000 lei/$;
- taxele datorate în vamă: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%.

Calculul valorii în vamă (în contextul precizării făcute):

- serviciile externe de manoperă: 800 $ x 15.000 lei/$ = 12.000.000 lei

valoarea în vamă ..... 12.000.000 lei

Calculul drepturilor de import în vamă:

- taxa vamală: 12.000.000 lei x 10% = 1.200.000 lei
- comisionul vamal: 12.000.000 lei x 0,5 % = 60.000 lei

TVA: 12.000.000 lei + 1.200.000 lei +
+ 60.000 lei = 13.260.000 lei x 22% = 2.917.200 lei

371 „Mărfuri" (B)	=	%	13.260.000
		401 „Furnizori" (manoperă)	12.000.000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	1.200.000
		447 „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate"	60.000

4. Plățile făcute în vamă reprezentând drepturile de import:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	4.177.200
446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"			1.200.000
447 „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate"			60.000
4426 „TVA deductibilă"			2.917.200

Scanned with OKEN Scanner

5. Recepția (intrarea în gestiune) a produselor rezultate din prelucrare:

371 „Mărfuri" (B)	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"20.000.000

2.2.2.2.2. Contabilitatea operațiunilor de perfecționare pasivă a mărfurilor românești exportate temporar, care se introduc în circuitul economic în țara operatorului

Operațiunile de perfecționare pasivă din această categorie se caracterizează prin faptul că mărfurile exportate temporar devin proprietatea firmei din țara parteneră externă care le introduce în circuitul economic în vederea prelucrării sau transformării lor în produse finite. Ca urmare, firma românească încasează în valută contravaloarea mărfurilor exportate temporar la prețurile negociate.

Cantitatea de produse finite ce urmează a fi importate se determină de titularul operațiunii de perfecționare pasivă în funcție de rata de randament stabilită.

Cheltuielile efectuate cu exportul temporar al mărfurilor, respectiv cu importul produselor finite rezultate, sunt suportate de către firma românească titulară a contractului de perfecționare pasivă cu următoarele precizări:

- cheltuielile de încărcare, descărcare, de transport şi de asigurare a mărfurilor exportate temporar până la locul unde se efectuează operațiunea de perfecționare pasivă **nu se includ în valoarea în vamă a mărfurilor exportate temporar:**
- cheltuielile de încărcare, descărcare, de transport şi de asigurare privind produsele rezultate **se includ în valoarea în vamă a acestor produse.**

Produsele finite rezultate din prelucrare, importate, sunt exonerate total sau parțial de drepturile de import, dacă importul se declară în contul titularului autorizației de perfecționare pasivă.

Exonerarea totală sau parțială de drepturi de import constă în deducerea din cuantumul drepturilor de import aferente produselor finite rezultate importate a cuantumului drepturilor de import care s-ar fi perceput la aceeaşi dată pentru mărfurile de export temporar, dacă ele ar fi fost importate în România din țara în care a avut loc ultima operațiune de perfecționare pasivă (art. 303 din Regulamentul Codului vamal).

În situația în care se importă doar o parte din produsele finite rezultate, drepturile de import se calculează doar pentru partea importată. Repartizarea mărfurilor de export temporar pe produsele finite rezultate se face, în scopul determinării drepturilor de import datorate, ca şi la perfecționarea activă, după metoda cheii cantitative sau a cheii valorice (vezi Regulamentul Codului vamal, pag. 70-73).

Exemplificarea contabilă a operațiunilor

A. Exportul temporar al mărfurilor

1. SCE „Y" exportă temporar cantitatea de 300 Kg marfa A la prețul negociat de 5 $/Kg Cursul la data facturării la export 10.000 lei/$:

Valoarea exportului: 300 Kg x 5 $ x 10.000 lei/$ = 15.000.000 lei

411 „Clienți"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	15.000.000

2. Se scad din gestiune mărfurile exportate temporar, considerând costul de achiziție de 12.000.000 lei:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri" (A)	12.000.000

3. Încasarea mărfurilor exportate temporar. Cursul de schimb la încasare 10.100 lei/$:
- Val. în lei la încasare: 1.500 $ x 10.100 lei = 15.150.000 lei
- Val. în lei la facturare: 1.500 $ x 10.000 lei = 15.000.000 lei
- Dev (+) ..... = 150.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	15.150.000
		411 „Clienți"	15.000.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	150.000

4. Comisionul vamal calculat, datorat și vărsat pentru mărfurile exportate temporar. Cota de comision vamal 0,5% (Notă: În Legea Codului vamal și în Regulamentul Codului vamal nu se precizează dacă pentru exportul temporar se datorează sau nu comision vamal):

Comision vamal = 15.000.000 lei x 0,5% = 75.000 lei

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	447„Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"	75.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	75.000

5. Înregistrarea și plata facturii pentru transportul extern efectuat pentru exportul temporar: 100 $ x 10.000 le/$ = 1.000.000 lei:

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	1.000.000
401 „Furnizori"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	1.000.000

B. Importul produselor rezultate din prelucrare

6. Înregistrarea produselor finite (B) rezultate din prelucrare, sosite în vamă. Importul se realizează integral pentru cantitatea de 45 Kg produse corespunzătoare unui randament de 15 Kg/produse la 100 Kg/marfa A.

Prețul negociat de import este de 50 $/Kg produs finit, cursul de schimb la data sosirii mărfurilor în vamă fiind 10.500 lei/$. Cheltuielile externe de transport pentru aducerea mărfurilor în țară sunt de 150 $.

a) Calculul valorii în vamă a produselor importate
- Val. produselor: 45 Kg x 50 $ x 10.500 lei/$ = 23.625.000 lei
- Cheltuieli ext. transport: 150 $ x 10.500 lei/$ = 1.575.000 lei

Total 25.200.000 lei

b) Calculul drepturilor de import datorate

Taxa vamală (procentul de calcul 10%):

1. Taxa vamală aferentă produselor importate:

25.200.000 lei x 10% ..... 2.520.000 lei

2. Taxa vamală care s-ar fi perceput pentru mărfurile exportate temporar, dacă ar fi fost importate în România din aceeași țară:

300 Kg/A x 5 $ x 10.5000 lei/$ x 10% ..... 1.575.000 lei

3. Diferența de taxă vamală datorată (1-2):

2.520.000 lei - 1.575.000 lei ..... 945.000 lei

Comisionul vamal (procentul de calcul 0,5%):

1. Comisionul vamal aferent produselor importate:

25.2000.000 lei x 0,5% ..... 126.000 lei

2. Comisionul vamal care s-ar fi perceput pentru mărfurile importate temporar, dacă ar fi fost importate în România din aceeași țară:

300 Kg/A x 5 $ x 10.500 lei/$ x 0,5% .....78.750 lei

3. Diferență de comision vamal datorată (1-2):

126.000 lei - 78.750 ..... 47.250 lei

TVA (procentul de calcul 22%):

1. TVA aferentă produselor importate:

Baza de calcul: 25.200.000 lei + 2.250.000 lei + 126.000 lei = 27.846.000 lei

27.846.000 lei x 22% ..... 6.126.120 lei

2. TVA care s-ar fi perceput pentru mărfurile exportate temporar, dacă ar fi fost importate în România din aceeași țară:

Baza de calcul: 15.750.000 lei + 1.575.000 lei + 78.750 lei = 17.403.750 lei

17.403.750 lei x 22% ..... = 3.828.825 lei

3. Diferență de TVA datorată (1-2)

6.126.120 lei - 3.828.825 lei ..... 2.297.295 lei

Precizare

Calculul TVA datorat se poate face și într-o modalitate mai simplă decât cea prevăzută de Regulamentul Codului vamal, astfel:

- Diferența de valoare în vamă (25.200.000 lei - 15.750.000 lei) = 9.450.000 lei
- Diferență de taxe vamale datorate (10%) ..... 945.000 lei
- Diferență de comision vamal datorat (0,5%) .....47.250 lei

Baza de calcul a diferenței de TVA .....10.442.250 lei

- Diferența TVA datorată: 10.442.250 lei x 22% .....2.297.295 lei

371 „Mărfuri" (B)	=	%	26.192.250
		401 „Furnizori" (operator)	23.625.000
		401 „Furnizori" (transport extern)	1.575.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	945.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"	47.250

7. Plata drepturilor de import pentru produsele rezultate din prelucrare, importate:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	3.289.545
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"			945.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"			47.250
4426 „TVA deductibilă"			2.297.295

Scanned with OKEN Scanner

Notă

Metodologia prezentată de contabilizare a operațiunilor de perfecționare pasivă reprezintă punctul de vedere al autorului lucrării.

Ca şi în cazul perfecționării active, perfecționarea pasivă include în sfera sa şi alte probleme decât cele tratate ca de exemplu: repararea mărfurilor defectate în perioada de garanție, repararea mărfurilor cu titlu oneros, schimbul de mărfuri în sistemul standard. Evident că problematica economico-financiară şi implicit metodologiile contabile, deşi sub anumite aspecte sunt diferite de cazurile prezentate în lucrare, în esența lor nu necesită, din punctul nostru de vedere, o abordare sau exemplificare distinctă.

2.3. Contabilitatea operațiunilor de switch

2.3.1. Definirea şi clasificarea operațiunilor de switch

În esență, operațiunile de switch* fac parte din categoria operațiunilor de reexport. Ele au apărut în procesul derulării acordurilor de plăți în clearing sau barter, ca urmare a dificultăților generate de natura şi caracteristicile acestui regim de plată pentru desfăşurarea schimburilor comerciale normale dintre două țări. În acest sens se impun să fie cunoscute două caracteristici ale clearing-ului:

Prima. Încasările realizate din exporturi nu pot fi folosite decât pentru importuri din țara parteneră de clearing. Cum operațiunile de export nu pot fi efectuate simultan cu cele de import, între cele două categorii de operațiuni se interpune factorul timp, perioada în care una din țări este debitoare şi cealaltă creditoare.

A doua. Decalajul valoric dintre exporturi şi importuri este plafonat prin acordul de clearing, plafonul maxim purtând denumirea de credit tehnic sau „spațiu de joc" (swing). În momentul în care plafonul creditului tehnic a fost atins, operațiunile de export şi mai ales cele de import nu mai pot fi efectuate, dacă mărfurile oferite de unul din partenerii de clearing nu prezintă interes pentru celălalt partener.

Pentru surmontarea unor asemenea situații, atât partenerii exportatori, cât şi cei importatori recurg la operațiuni comerciale combinate, triunghiulare, de import-export în care una dintre valutele folosite pentru plată este valută de clearing**, iar cealaltă este valută convertibilă. Aceste operațiuni sunt cunoscute sub denumirea de **switch.**

Operațiunile de switch combină deci reexportul unei mărfi dintr-o țară terță într-o țară parteneră de clearing cu transformarea simultană a unor fonduri de valută convertibilă în disponibilități de clearing sau, invers, transformarea simultană a unor disponibilități de clearing în fonduri de valută convertibilă prin reexportul unei mărfi dintr-o țară parteneră de clearing într-o țară terță. Operațiunea desfăşurându-se în dublu sens, cunoaşte două variante:

- switch de tip aller sau alimentarea contului de clearing;
- switch de tip retour sau vânzarea de disponibilități de clearing.

---

* Cuvântul „switch", în limba engleză, are semnificația de a schimba, a comuta, a manevra.

** Valuta de clearing nu poate fi folosită pentru efectuarea de operațiuni de încasări şi de plăți cu alte țări. Indiferent de forma de exprimare (valută convertibilă sau valută neconvertibilă) ea îndeplineşte doar rolul de calcul unitar al valorii mărfurilor exportate şi importate, decontarea propriu zisă făcându-se în interiorul fiecărei țări partenere de clearing în moneda națională (prin transformarea valutei de clearing în moneda națională în funcție de cursul de schimb al valutei respective).

Scanned with OKEN Scanner

Combinând două operațiuni de switch de sensuri opuse se obține o operațiune de switch de tip „aller-retour", în care partenerii urmăresc atât asigurarea funcționării normale a conturilor de clearing, dar mai ales obținerea de profituri în valută fără a angaja produse ce incorporează substanță națională.

2.3.2. Contabilitatea operațiunilor de switch de tip aller

Aceste operațiuni sunt inițiate de o SCE din țara debitoare în contul de clearing - specializată sau nu în asemenea operațiuni - cu scopul de a-și alimenta contul de clearing. Conținutul lor îl constituie cumpărarea formală a unor mărfuri pe valută convertibilă dintr-o țară terță și reexportarea lor pe devize clearing în țara creditoare de clearing.

Prețul la care se importă mărfurile în valută convertibilă este mai mic decât cel încasat prin reexportul lor în devize clearing. Diferența respectivă, pozitivă, poartă denumirea tehnică de agio și se calculează în procente față de prețul în valută convertibilă.

Rezultă că eficiența operațiunilor de switch de tip aller este cu atât mai mare cu cât prețul mărfii în valută convertibilă este mai mic. De aceea, SCE inițiatoare de operațiuni de switch de tip aller trebuie să prospecteze atent piețele cu devize convertibile pentru a găsi mărfuri cu un preț cât mai scăzut pe aceste piețe și cât mai ridicat pe piața creditorului de clearing.

Din punct de vedere contabil, operațiunile de switch de tip aller se înregistrează, cu câteva excepții, similar reexportului de mărfuri.

Astfel, mărfurile importate pentru reexport se evidențiază în contul 357 „Mărfuri", dacă mărfurile tranzitează în prealabil teritoriul țării inițiatoare de switch. Celelalte cheltuieli ocazionate de import se înregistrează fie distinct de costul de achiziție al mărfurilor în conturile corespunzătoare de cheltuieli din clasa a 6a (dobânda, dacă pentru plata mărfurilor s-a contractat un credit bancar, comisionul bancar pentru deschiderea acreditivului, comisionul datorat la extern firmei din țara terță dacă importul a fost intermediat), fie direct în contul de mărfuri majorând costul de achiziție al acestora (cheltuielile interne de transport, manipulare etc.).

Dacă, de exemplu, în cadrul unei operațiuni de switch de tip aller, se importă mărfuri pe devize convertibile în sumă de 2.000 $, mărfurile fiind expediate din țara terță direct unei firme din țara parteneră de clearing, în condițiile în care plata se face prin acreditiv documentar la cursul de 15.000 lei/$, comisionul bancar pentru deschiderea acreditivului 20 $, iar comisionul datorat unei firme de intermediere din țara terță este de 2% din prețul mărfurilor, operațiunile de import se înregistrează astfel:

1. Deschiderea acreditivului de import, cursul la data virării valutei în contul de acreditive fiind de 14.500 lei (2.000 $ x 14.500 lei = 29.000.000 lei) și plata comisionului bancar de 290.000 lei

581 „Viramente interne"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	29.000.000
5412 „Acreditive în devize"	=	581 „Viramente interne"	29.000.000
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	290.000

2. Înregistrarea facturii externe pentru mărfurile livrate direct din țara terță firmei din țara parteneră de clearing, plata acesteia din acreditivul deschis la cursul de 15.000 lei și evidențierea comisionului datorat firmei de intermediere (2.000 $ x 2% = 240 $ x 15.000 lei = 600.000 lei):

357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	=	401 „Furnizori"	30.000.000
401 „Furnizori"	=	5412 „Acreditive în devize"	30.000.000
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"	=	462 „Creditori diverși"	600.000

Reexportarea mărfurilor în țara parteneră de clearing presupune ca o dată cu livrarea acestora la extern să se întocmească factura externă. Evaluarea mărfurilor se face în valută clearing, prețul extern fiind calculat prin suplimentarea prețului în devize convertibile cu cota de agio convenită.

Considerând că pentru operațiunea de reexport în clearing s-a convenit o cotă de agio de 20%, valoarea externă în devize clearing a mărfurilor exportate, în condiția de livrare FOB este de: 2.000 $ + 20% = 2.400 $. În condițiile cursului valutar presupus de 15.300 lei/$ la data facturării la extern și de 15.400 lei/$ la data încasării (prin acreditiv documentar), operațiunea de reexport se înregistrează astfel:

3. Facturarea la extern și scăderea mărfurilor din activ:

411 „Clienți"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" (2.400 $ x 15.300 lei)	36.720.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	30.000.000

4. Încasarea mărfurilor de la partenerul din țara de clearing:
- Val. în lei la încasare: 2.400 $ x 15.400 lei = ... 36.960.000 lei
- Val. în lei la facturare: 2.400 $ x 15.300 lei = ... 36.720.000 lei
- Dcv (+)..... 240.000 lei

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	36.960.000
		411 „Clienți"	36.720.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	240.000

Pentru finalizarea contabilă a operațiunilor proprii switch-ului de tip aller se înregistrează:

5 Diferența de curs valutar aferentă acreditivului consumat (sold cont 5412):

5412 „Acreditive în devize"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"*	1.000.000

* Poate, așa cum s-a mai arătat, să fie adoptată și soluția: 5412=765 dar această soluție contravine normelor de înregistrare a diferențelor de curs aferente valutei în sold în cursul exercițiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

6. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului:

121 „Profit şi pierdere“	=	%	30.890.000
		627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate“	290.000
		622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile“	600.000
		607 „Cheltuieli privind mărfurile“	30.000.000

7. Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului:

%	=	121 „Profit şi pierdere“	36.960.000
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“			36.720.000
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“			240.000

Situația patrimonială la închiderea exercițiului (închiderea operațiunii) se prezintă astfel:

BILANȚ CONTABIL
încheiat la 31.12.N

Activ		Pasiv	
Posturi	Lei	Posturi	Lei
512	6.670.000	121	6.070.000
		462	600.000
Total	6.670.000	Total	6.670.000

Concluzie. Operațiunea de switch de tip alleer s-a încheiat cu un profit de 6.070.000 lei care se găseşte în activ sub forma disponibilului în lei din contul 512.

2.3.3. Contabilitatea operațiunilor de switch de tip retour

Sunt inverse operațiunilor de switch de tip aller. Ele sunt inițiate de către o SCE din țara creditoare a contului de clearing - specializată sau nu în asemenea operațiuni - cu scopul de a-şi debloca contul de clearing (vânzare de clearing). Conținutul lor îl constituie cumpărarea formală a unor mărfuri pe valută clearing din țara parteneră de clearing şi reexportarea lor pe valută convertibilă într-o țară terță.

Prețul la care se importă mărfurile în valută clearing este mai mare decât cel încasat prin reexportarea lor pe valută convertibilă. Diferența respectivă, nefavorabilă, poartă denumirea tehnică de disagio şi se calculează în procente față de prețul în valută de clearing.

Rezultă că operațiunile de switch de tip retour se realizează cu pierderi, a căror mărime este cu atât mai mare cu cât prețul mărfurilor în valută convertibilă este mai mic. De aici concluzia că pentru atenuarea mărimii pierderilor este necesară o temeinică documentare care să conducă la alegerea acelor mărfuri şi piețe pe care se pot obține prețuri optime în valută convertibilă.

De reținut că, deşi în urma operațiunilor de switch de tip retour se obține o diferență nefavorabilă (disagio), care este suportată de țara inițiatoare a operațiunii de switch, ea prezintă, totuşi, avantajul deblocării disponibilităților de clearing pentru țara respectivă şi

obținerii unor fonduri de devize convertibile, fără a angaja valori materiale proprii, devize cu care poate acționa pe orice piață pentru a obține mărfurile de care are nevoie economia sa națională.

Din punct de vedere contabil, operațiunile de switch de tip retour, în principiu, nu prezintă particularități față de cele de tip aller. Singurele deosebiri privesc faptul că plata furnizorului din țara de clearing se face din contul în lei, iar încasarea mărfurilor de la partenerul din țara terță se face în valută convertibilă, în contul 5124.

Dacă, de exemplu, o SCE, care derulează o operațiune de switch de tip retour, importă o marfă pe devize clearing de la o societate din țara parteneră de clearing la prețul de 4.000 $ pentru care se convine o cotă de disagio de 20%, prețul de vânzare pe devize convertibile în țara terță va fi: 4.000 $ - 20% = 3.200 $. Considerând că pentru deschiderea acreditivului de import comisionul bancar este de 1.200.000 lei, cursul la data deschiderii acreditivului 15.000 lei/$, la data consumării 15.200 lei/$, la data refacturării mărfurilor pe devize convertibile 15.400 lei/$, iar la data încasării 15.500 lei/$, operațiunile specifice switch-ului de tip retour sunt:

1. Deschiderea acreditivului de import în devize clearing de 4.000 $ x 15.000 lei = 60.000.000 lei, comision bancar 1.200.000 lei:

581 „Viramente interne“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	60.000.000
5411 „Acreditive în lei“	=	581 „Viramente interne“	60.000.000
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	1.800.000

2. Înregistrarea facturii externe pentru mărfurile livrate direct din țara parteneră de clearing în țara terță (4.000 $ x 15.200 lei = 60.800.000 lei) și plata acesteia din acreditivul deschis:

357 „Mărfuri în custodie“ sau consignație la terți“	=	401 „Furnizori“	60.800.000
401 „Furnizori“	=	5411 „Acreditive în lei“	60.800.000

3. Reexportarea mărfurilor pe devize convertibile la prețul de: 3.200 $ x 15.400 lei = 49.280.000 lei și scăderea din activ a mărfurilor reexportate (prețul de cumpărare, 60.800.000 lei):

411 „Clienți“	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	49.280.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	357 „Mărfurile în custodie sau consignație la terți“	60.800.000

4. Încasarea mărfurilor reexportate pe devize convertibile:

- Val. în lei la încasare: 3.200 $ x 15.500 lei = ... 49.600.000 lei
- Val. în lei la facturare: 3.200 $ x 15.400 lei = ... 49.280.000 lei
- Dcv (+)..... 320.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	49.600.000
		411 „Clienți“	49.280.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	320.000

5. Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente valutei consumate din contul de acreditive în devize clearing (soldul contului 5411):

5411 „Acreditive în lei"	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	800.000*

6. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului:

121 „Profit și pierdere"	=	%	62.000.000
		607 „Cheltuieli privind mărfurile"	60.800.000
		627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"	1.200.000

7. Încorporarea veniturilor din rezultatul exercițiului:

%	=	121 „Profit și pierdere"	50.400.000
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"			49.280.000
765 „Venituri din diferențe de curs valutar"			1.120.000

Situația patrimonială la închiderea exercițiului (încheierea operațiunii) se prezintă astfel:

BILANȚ CONTABIL
încheiat la 31.12.N

Activ		Pasiv	
Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	49.600.000	121	11.600.000
		5121	61.200.000
Total	49.600.000	Total	49.600.000

Concluzie. Operațiunea de switch de tip retour s-a încheiat cu o pierdere în lei de 11.600.000 lei care se regăsește ca sold creditor al contului 512. (61.200.000 lei - 49.600.000 lei = 11.600.000 lei)

2.3.4. Contabilitatea operațiunilor de switch de tip aller-retour

Operațiunile de tip aller-retour îmbină două switch-uri, unul de tip aller și altul de tip retour. Scopul acestor operațiuni nu îl constituie alimentarea sau deblocarea contului de clearing (pentru a facilita derularea în continuare în cursul anului a compensațiilor globale), ci obținerea de profituri în valută convertibilă, datorită diferențelor pozitive dintre agio-urile realizate la aller și disagio-urile înregistrate la retour.

Operațiunile de tip aller-retour pot începe fie cu faza de aller, fie cu faza de retour, în funcție de situația balanței clearing-ului la momentul respectiv. Mecanismul de funcționare și metodologia de contabilizare a celor două switch-uri sunt similare cu cele prezentate anterior, cu precizarea că eficiența operațiunii de tip aller-retour se face în totalitatea ei și nu pe faze.

* Soluția corectă este cea prezentată la operațiunile de switch de tip aller: 5411 = 5124. Pentru a nu crea nedumeriri în rândul unor cititori, fiind vorba de acreditive în lei, am preferat soluția de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

2.4. Contabilitatea operațiunilor cu mărfuri de bursă

Bursele de mărfuri reprezintă o piață unde se cumpără și se vând mărfuri fungibile, înrudite calitativ, substituibile și perfect conservabile, după o procedură proprie acestei forme de comerț.

Ponderea ridicată a tranzacțiilor comerciale încheiate la bursele de mărfuri face ca ele să joace un rol important în economia mondială. Acest rol decurge din faptul că bursele constituie piața principală pe care se concentrează cererea și oferta anumitor categorii de mărfuri, influențând astfel nivelul prețurilor pentru mărfurile similare care se comercializează în afara burselor. De asemenea, bursele constituie locul unde se concentrează principalele informații cu caracter economic și politic.

Operațiunile efectuate la bursele de mărfuri se grupează în două categorii:

a) **operațiuni pe bani gata, la disponibil,** în care atât livrarea mărfurilor, cât și plata lor se fac imediat după încheierea contractului;

b) **operațiuni la termen,** în care livrarea mărfurilor are loc la un termen mai mult sau mai puțin îndepărtat. Aceste din urmă operațiuni se pot încheia pentru acoperirea unor nevoi reale ale cumpărătorilor, dar, de obicei, ele au scop speculativ (cumpărarea mărfurilor în vederea revânzării lor la un preț superior).

Operațiunile de cumpărare de mărfuri la burse pentru acoperirea unor nevoi reale sau cele de vânzare normală de mărfuri se reflectă în contabilitatea SCE ca operațiuni obișnuite de import sau de export. Celelalte operațiuni, efectuate în scop speculativ, se reflectă în contabilitatea SCE similar reexportului direct de mărfuri.

3. Contabilitatea operațiunilor comerciale în contrapartidă

3.1. Caracteristicile de bază ale operațiunilor comerciale în contrapartidă

În literatura de specialitate, în sens larg, prin operațiuni comerciale în contrapartidă se înțelege ansamblul formelor de realizare a unor operațiuni combinate de comerț exterior. Ele „presupun eliminarea sau reducerea instrumentelor de plată tradiționale și înlocuirea lor cu schimburile reciproce de mărfuri servicii, de regulă, însoțite de diferite aranjamente financiare“*.

Privite în ansamblul lor, operațiunile comerciale în contrapartidă prezintă câteva caracteristici de bază, comune, și anume:

- **conținutul operațiunilor** îl constituie schimbul de marfă contra marfă care, în timp, a evoluat de la forma sa primitivă (când a precedat apariția banilor) la forma evoluată din zilele noastre. Factorii care au determinat apariția, menținerea și dezvoltarea acestei forme de comerț constau în avantajele create prin reducerea efortului și a riscului valutar, reducerea costurilor schimburilor internaționale, diversificarea fondului de mărfuri pentru piață, în cadrul regional, precum și în condițiile favorabile promovării lor în perioadele de instabilitate monetară și în zonele în care nu există suficiente lichidități, în țările care au monede mai slabe, neconvertibile;

* Vezi Alexandru Puiu „Management în afacerile economice internaționale“, -Edit. Independența Economică , 1992, pag. 239.

Scanned with OKEN Scanner

- **mecanismul operațiunilor** în contrapartidă condiționează fluxul mărfurilor și serviciilor între doi sau mai mulți parteneri. Baza juridică a realizării operațiunilor de acest tip o constituie contractul de export-import în compensație, în cazul operațiunilor realizate între două firme de comerț exterior din țări diferite și acordul de barter, respectiv acordul de clearing, în cazul operațiunilor realizate într-un cadru mai larg: grupuri de întreprinderi dintr-un domeniu de activitate sau ansamblul întreprinderilor din cadrul economiilor naționale din mai multe țări;
- **realizarea operațiunilor** în contrapartidă poate să aibă loc atât pe contul propriu al SCE, cât și în comision, cu implicațiile financiar-contabile pe care le au aceste forme ale modalității indirecte de export;
- **sfera operațiunilor** în contrapartidă se circumscrie la un număr redus de operațiuni și anume: compensațiile, operațiunile paralele și schimburile directe de mărfuri.

3.2. Contabilitatea compensațiilor de mărfuri

Compensațiile constituie un schimb echivalent de mărfuri între doi sau mai mulți parteneri din diferite țări, fără folosirea mijloacelor și instrumentelor de plată. Ele se practică în cazurile în care cumpărătorul nu poate plăti marfa comandată în devize convertibile, când vânzătorul nu acceptă să vândă marfa decât în schimbul altei mărfi care îi este necesară, precum și în cadrul acordurilor de clearing existente între țări.

În raport de sfera de cuprindere, compensațiile practicate în relațiile internaționale se împart în două categorii: individuale și globale.

Compensațiile individuale se practică sub forma tranzacțiilor încheiate între firme sau întreprinderi individuale din diferite țări. În funcție de numărul de firme participante și de mecanismul lor de desfășurare, compensațiile individuale se împart astfel:

- **compensații simple,** care se încheie între două întreprinderi din diferite țări fiecare din ele apărând atât în calitate de exportator, cât și de importator, iar valorile celor două partizi de mărfuri sunt egale, compensându-se reciproc;
- **compensații progresive,** care se încheie între mai mulți parteneri din diferite țări, subîmpărțindu-se astfel:

♦ **compensații bilaterale lărgite,** la care participă mai mulți parteneri din două țări, unii fiind importatori, alții exportatori, sau importatori și exportatori în același timp. În această situație, exportatorul dintr-o țară va primi contravaloarea mărfii exportate de la un importator din propria țară, în moneda țării sale. Între cele două țări nu circulă devizele, ci numai mărfurile;

♦ **compensații triunghiulare,** la care participă parteneri din trei țări;

♦ **compensații multiple sau în lanț,** la care participă parteneri din mai mult de trei țări.

În cazul partenerilor aparținând la mai mult de două state, livrările de mărfuri între participanți îmbracă forma unui circuit închis, stingerea obligațiilor realizându-se similar, evitându-se decontările valutare externe.

Compensațiile globale sunt operațiuni practicate în cadrul acordurilor interguvernamentale de clearing și a celor de barter. În această formă de compensații, schimburile reciproce de mărfuri se practică între două sau mai multe țări.

Scanned with OKEN Scanner

3.2.1. Contabilitatea compensațiilor individuale de mărfuri

3.2.1.1. Contabilitatea compensațiilor simple de mărfuri

Baza juridică a compensațiilor simple de mărfuri o constituie contractul de export-import încheiat între două SCE din două țări. El cuprinde în mod **expres clauza de compensație** prin care se prevede că plata mărfurilor importate se va efectua printr-un export de valoare egală. Se înțelege că, pentru o corectă evaluare a mărfurilor ce fac obiectul compensării, prețurile se negociază atât pentru export, cât și pentru import în aceeași condiție de livrare, de regulă FOB.

Derularea operațiunilor poate începe fie cu importul, fie cu exportul de mărfuri, însă partenerii urmăresc să efectueze în prealabil importul și apoi exportul, îndeosebi din motive de siguranță.

Partenerul care livrează primul mărfurile, pentru a se pune la adăpost de riscul nelivrării contrapartizii, poate solicita **o scrisoare de garanție bancară,** poate recurge la **expedierea partizii de export pe adresa unui terț** cu dispoziția de a elibera marfa numai după ce partenerul a făcut dovada livrării propriei partizi (vinculație) sau **poate solicita în mod excepțional compensații cu export și import concomitent.** Există și posibilitatea efectuării alternative a compensațiilor de export și import, constând în divizarea partizilor de mărfuri în loturi, care se livrează eșalonat într-o anumită perioadă de timp, în felul acesta diminuându-se riscul nelivrării mărfurilor în contrapartidă.

Ținând seama că operațiunile de export-import de mărfuri pot fi realizate pe contul propriu al SCE sau în comision și compensațiile pot fi realizate în una dintre aceste forme ale modalității indirecte de comerț exterior. Indiferent de forma de realizare, se disting **trei etape distincte de contabilizare** a operațiunilor în compensație și anume:

♦ Contabilizarea **operațiunilor de import** efectuat în contul exportului în compensație (presupunând că SCE primește mai întâi mărfurile de la partenerul extern). La SCE se înregistrează toate operațiunile cunoscute importului, **cu excepția celei de plată a furnizorului extern** (contul 401 rămâne cu sold creditor la nivelul angajamentelor constituite la primirea mărfurilor).

♦ Contabilizarea **operațiunilor de export** efectuat în contul importului în compensație. Și în acest caz sunt înregistrate toate operațiunile proprii exportului, **cu excepția celei de încasare a clientului extern** (contul 411 rămâne cu sold debitor la nivelul creanțelor constituite la livrarea mărfurilor).

♦ Contabilizarea **compensării creanțelor și angajamentelor externe.** Compensarea se face, evident, la valoarea în lei cea mai mică (la cursul cel mai mic), diferența evidențiindu-se ca cheltuială sau venit financiar, după caz.

Exemplificarea compensațiilor simple în condițiile efectuării operațiunilor de comerț exterior pe cont propriu.

SCE DUNĂREA importă mărfuri în condiția FOB portul străin de încărcare în contul unui export în compensație: valoarea externă FOB 1.000 $ la cursul de 15.000 lei; transportul extern 100 $; taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%, prețul de vânzare la intern, negociat, 25.000.000 lei, TVA 22%.

Scanned with OKEN Scanner

a) Operațiunile contabile proprii importului în compensație pe cont propriu

1. Înregistrarea mărfurilor primite potrivit facturii externe, declarației vamale de import, facturii prestatorului de servicii:

Fișa de calcul al importului

Val. externă FOB	- 1.000 $	- 15.000.000 lei
Transport extern	- 100 $	- 1.500.000 lei
Val. externă CIF	- 1.100 $	- 16.500.000 lei
Taxa vamală (10%)		- 1.650.000 lei
Comision vamal (0,5%)		- 82.500 lei
Cost de achiziție în vamă		- 18.232.500 lei
TVA deductibil (22%)		- 4.011.150 lei

371 „Mărfuri“	=	%	18.232.500
		401 „Furnizori“ (externi)	15.000.000
		401 „Furnizori“ (interni)	1.500.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	1.650.000
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“	82.500

2. Plata unității prestatoare de transport extern (1.500.000 lei) și taxelor în vamă: nerecuperabile (1.650.000 lei + 82.500 lei) și recuperabile (4.011.150 lei):

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	7.243.650
401 „Furnizori“ (interni)			1.500.000
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“			1.650.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			4.011.150

3. Facturarea mărfurilor clienților interni, scăderea din gestiune a mărfurilor vândute la costul de achiziție și încasarea lor:

Factura internă

- Preț de vânzare ..... 25.000.000 lei
- TVA 22% ..... 5.500.000 lei

Total ..... 30.500.000 lei

411 „Clienți“	=	%	30.500.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	25.000.000
		4427 „TVA colectată“	5.500.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	18.232.500
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienți“	30.500.000

4. Regularizarea TVA la sfârșitul lunii:

4427 „TVA colectată“	=	4426 „TVA deductibilă“	4.011.150
4427 „TVA colectată“	=	4423 „TVA de plată“	1.488.850
4423 „TVA de plată“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	1.488.850

Scanned with OKEN Scanner

b) Operațiunile contabile proprii exportului pe cont propriu în compensație

SCE DUNĂREA cumpără mărfuri de la intern la prețul de 12.000.000 lei, TVA 22% și le exportă în condiția FOB în contul importului în compensație la prețul de 1.000 $, cursul 15.200 lei/$.

5. Cumpărarea de mărfuri de la intern, plata producătorului și regularizarea cu bugetul a TVA:

%	=	401 „Furnizori“	14.640.000
371 „Mărfuri“			12.000.000
4426 „TVA deductibilă“			2.640.000
401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	14.640.000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4424 „TVA de recuperat“	2.640.000*
411 „Clienți“ (externi)	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	15.200.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	12.000.000

c) Compensarea creanțelor și angajamentelor externe

- Angajamente externe (C.401) ..... 15.000.000 lei
- Creanțe externe (D.411) ..... 15.200.000 lei
- Dcv (-)..... 200.000 lei

6. Înregistrarea compensării și a Dcv rezultate:

%	=	411 „Clienți“	15.200.000
401 „Furnizori“			15.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			200.000

În urma înregistrării cronologice a operațiunilor, situația în conturile care interesează problema se prezintă astfel:

D 401 Furnizori (externi) C

Nr. op.	Lei	Lei	Nr op.
6	15.000.000	15.000.000	1
Total	15.000.000	15.000.000	Total

D 411 Clienți (externi) C

Nr op.	Lei	Lei	Nr. op.
4	15.200.000	15.200.000	6
Total	15.200.000	15.200.000	Total

D 121 Profit și pierdere C

Nr. op.	Lei	Lei	Nr op.
3.	18.232.500	25.000.000	3.
5.	12.000.000	15.200.000	5.
6.	200.000		
Total	30.432.500	40.200.000	Total
SC	9.767.500	-	-

D 5121 Conturi curente la bănci în lei C

Nr op.	Lei	Lei	Nr. op.
		7.243.650	2
3.	30.500.000	1.488.850	4
5.	2.640.000	14.640.000	5
Total	33.140.000	23.372.500	Total
		9.767.500	SD

* În prealabil se înregistrează: 4424=4426

Concluzie. Profitul realizat de 9.767.500 lei (diferența între veniturile proprii și cheltuielile proprii de export-import) se regăsește în contul 5121. El a fost influențat negativ de Dcv(-), contabilizată ca cheltuială financiară la compensare (de 200.000 lei). Diferența este negativă întrucât suma în lei cu care s-a compensat creanța este mai mică, echivalând cu o încasare la un curs mai mic decât cel de la data facturării.

Exemplificarea compensațiilor simple în condițiile efectuării operațiunilor de comerț exterior în comision

SCE CARPAȚI importă în comision mărfuri în condiția FOB portul străin de încărcare în contul unui export în compensație: valoarea externă FOB de import 1.000 $ la cursul de 15.000 lei, transport extern 1000 $, taxa vamală 10%, comision vamal 0.5%, TVA 22%, comision SCE 5%.

a) Operațiunile contabile proprii importului în comision în compensație

1. Înregistrarea mărfurilor primite potrivit documentelor legale (declarația vamală de import, factura externă, factura unității prestatoare de servicii) și facturarea lor beneficiarului de import, inclusiv facturarea comisionului cuvenit SCE:

Fișa de calcul al importului în comision

Val. externă FOB	- 1.000 $	-	15.000.000 lei
- Transp. extern	- 100 $	-	1.500.000 lei
Total	1.100 $	-	16.500.000 lei
- Taxă vamală 10%	-	-	1.650.000 lei
- Comision vamal 0,5%	-	-	82.500 lei
Subtotal			18.232.500 lei
TVA 22%		.....	4.011.150 lei
Total			22.243.650 lei

411 „Clienți" (interni)	=	%	22.243.650
		401 „Furnizori" (externi)	15.000.000
		401 „Furnizori" (interni)	1.500.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" (Tx. vam.)	1.650.000
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" (TVA)	4.011.150
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"	82.500

Factura (pentru comisionul SCE)

- Comision SCE:	16.500.000 lei x 5% =	825.000 lei
- TVA 22%:	825.000 lei x 22% =	180.500 lei
	Total	1.006.500 lei

411 „Clienți"	=	%	1.006.500
		704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	825.000
		4427 „TVA colectată"	181.500

2. Plata unității prestatoare de servicii a taxelor legale în vamă și încasarea mărfurilor de la beneficiarul de import:

401 „Furnizori“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	1.500.000
%	=	5121 „ Conturi la bănci în lei“	5.743.650
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ (1.650.00 + 4.011.150 lei)			5.661.150
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate“			82.500
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienți“ (22.243.650 lei + 1.006.500 lei)	23.250.150

3. Regularizarea TVA la sfârșitul lunii:

4427 „TVA colectată“	=	4423 „TVA de plată“	181.500
4423 „TVA de plată“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	181.500

b) Operațiunile contabile proprii exportului în comision în compensație

4. SCE CARPAȚI exportă în comision, în contul importului în compensație, mărfuri în condiția FOB de 1.000 $ la cursul de 15.200 lei, comision SCE 5% (15.200.000 lei x 5% = 760.000 lei):

411 „Clienți“ (externi)	=	401 „Furnizori“ (interni) U.P.	15.200.000
	și		
411 „Clienți“ (interni)	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	760.000

5. SCE CARPAȚI achită mărfurile producătorului intern din suma în lei încasată de la beneficiarul de import, mai puțin comisionul cuvenit: 15.200.000 lei - 760.000 lei = 14.440.000 lei

401 „Furnizori“ (interni) U.P.	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	14.440.000

c) Compensarea creanțelor și angajamentelor externe

- Angajamente externe (C.401) 15.000.000
- Creanțe externe (D.411) 15.200.000
- Dcv (-) 200.000

6. Înregistrarea compensării și a Dcv rezultate:

%	=	411 „Clienți“ (externi)	15.200.000
401 „Furnizori“ (externi)			15.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			200.000

În urma înregistrării cronologice a operațiunilor, situația în conturile care interesează problema se prezintă astfel:

D 401 Furnizori (externi) C

Nr. op.	Lei	Lei	Nr. op.
6	15.000.000	15.000.000	1
Total	15.000.000	15.000.000	Total

D 411 Clienți (externi) C

Nr. op.	Lei	Lei	Nr. op.
4	15.200.000	15.200.000	6
Total	15.200.000	15.200.000	Total

D 121 Profit și pierdere C

Nr. op.	Lei	Lei	Nr. op.
6	200.000	825.000 760.000	1 4
Total	200.000	1.585.000	Total
SC	1.385.000	-	-

D 512 Conturi curente la bănci C

Nr. op.	Lei	Lei	Nr. op.
2	23.250.150	1.500.000 5.743.650 181.500 14.440.000	2 2 3 5
Total	23.250.150	21.865.150	Total
		1.385.000	SD

Concluzie. Profitul realizat de 1.385.000 lei (diferența între veniturile proprii din comisioanele de export și de import și cheltuielile din diferențele de curs valutar, din compensare) se regăsește în contul 512. Dacă angajamentele externe s-ar fi constituit la un curs superior creanțelor atunci s-ar fi înregistrat diferențe favorabile de curs valutar care ar fi condus la realizarea unui profit mai mare.

O formă aparte a compensațiilor individuale o reprezintă **operațiunile legate de import-export** încheiate la nivel de agent economic. Anumite tipuri de operațiuni legate de import-export îmbină caracteristicile generale ale contrapartidei cu cele ale operațiunilor efectuate pentru realizarea de aport valutar și de profit.

Agenții economici care inițiază operațiuni legate de import-export sunt unități cu activitate de comerț exterior (U.A.C.E.), în principal societăți de comerț exterior (SCE).

Cadrul juridic al operațiunilor legate de import-export este reprezentat de H.G. nr. 276/2 mai 1995, H.G. nr. 512/21 august 1998 și de contractele încheiate în acest sens de agenții economici cu activitate de comerț exterior.

Problemele principale reglementate prin H.G. nr. 276/2 mi 1995 se referă la: tipurile de operațiuni legate de import-export, în principal importul de produse energetice și de materii prime de bază, legat de exportul de produse liberalizate la export și importul de materiale, componente, subansambluri, echipamente și utilaje pentru producție, legat de exportul de produse finite rezultate; competențele de aprobare pentru efectuarea operațiunilor; condițiile de realizare a operațiunilor (pe bază de licență de operațiune și numai pe contul propriu al agenților economici fără intermediari la extern).

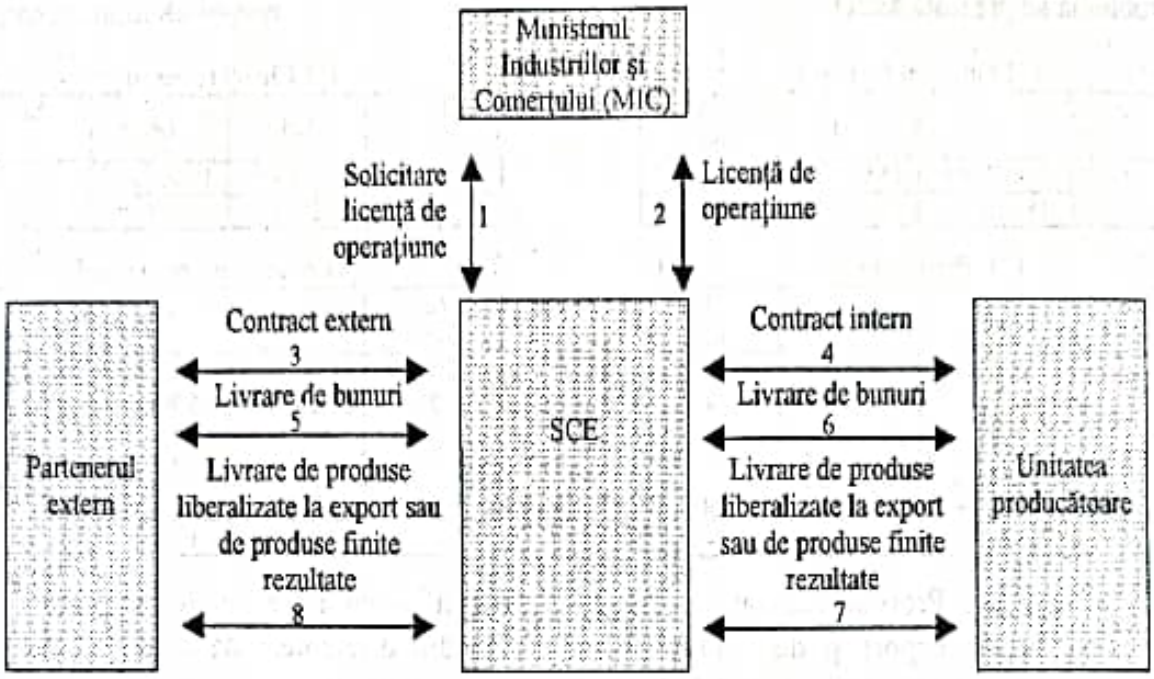
Prin H.G. nr.512/21 august 1995 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea O.G. nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată se reglementează regimul TVA pentru aceste operațiuni, regimul financiar și documentele de justificare a operațiunilor.

În ce privește contractele economice care se încheie de agenții economici cu activitate de comerț exterior cu partenerii externi și cu producătorii interni, în ele se stipulează, între altele, că operațiunile nu se fac cu plată, ci prin **compensații valorice.**

În conformitate cu normele menționate, operațiunile legate de import-export la nivel de agent economic cu activitate de comerț exterior se derulează în următoarele etape, potrivit schemei de mai jos:

Scanned with OKEN Scanner

Derularea operațiunilor legate de import-export la nivel de agent economic



Explicarea etapelor:

a) Pentru efectuarea unei operațiuni legate de import-export agentul economic solicită Ministerului Industriilor și Comerțului (M.I.C.) eliberarea licenței de operațiune (1). M.I.C. eliberează licența de operațiune pe baza avizului Ministerului Finanțelor pentru operațiunile care se încadrează în prevederile acordurilor sau ale înțelegerilor guvernamentale la care România este parte (2);

b) Pe baza licenței de operațiune agentul economic cu activitate de comerț exterior (AE –. U.A.C.E.) încheie cu partenerul extern contract de import-export (3) în care se menționează că operațiunea nu se efectuează cu plată, ci prin compensare reciprocă. Concomitent AE. – U.A.C.E. încheie cu producătorul intern contract de vânzare-cumpărare pentru bunurile din import predate acestuia, respectiv pentru produsele primite de la acesta (4).

c) În baza contractului încheiat, partenerul extern livrează bunurile AE. – U.A.C.E. (5), condiția de livrare fiind aceeași la import și la export, de regulă FOB. Pentru bunurile importate însoțite de factura externă se întocmește declarația vamală de import și se achită în vamă taxele datorate. Pentru taxa pe valoarea adăugată plătită în vamă agentul economic își exercită dreptul de deducere;

d) Bunurile importate sunt livrate și facturate unității producătoare la prețurile negociate plus TVA care, în acest moment, este neexigibilă;

e) Unitățile producătoare livrează și facturează AE. – U.A.C.E. produsele liberalizate la export sau produsele finite rezultate din prelucrare, asamblare etc. la prețuri negociate plus TVA care, de asemenea, este neexigibilă în acest moment (7);

f) AE. – U.A.C.E. exportă produsele primite de la unitatea producătoare în compensarea bunurilor importate (8). Documentele cu care se justifică realitatea exportului sunt: factura externă, declarația vamală de export, documentele de transport internațional;

g) La data livrării produselor la export se evidențiază exigibilitatea TVA pentru bunurile livrate, respectiv cumpărate de la unitatea producătoare. Totodată se compensează angajamentele și creanțele externe.

Scanned with OKEN Scanner

La AE. – U.A.C.E., de regulă o SCE, operațiunile legate se contabilizează după metodologia compensațiilor simple pentru operațiunile de import-export, respectiv după metodologia obișnuită de vânzare-cumpărare pentru operațiunile derulate cu unitățile producătoare.

Pentru exemplificarea metodologiei contabile considerăm că SCE „ALFA" efectuează o operațiune legată de import-export cu firma externă „BETA" cu plata bunurilor importate cu produse finite rezultate din prelucrarea, transformarea sau asamblarea lor.

În baza contractului extern încheiat, SCE „ALFA" importă bunuri în condiția de livrare FOB portul străin de încărcare în valoare de 5.000$. Cursul la întocmirea declarației vamale de import este de 10.000 lei/$, taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%. Cheltuielile externe de transport plătite prestatorului de servicii însumează 400 $ la cursul de 10.100 lei/$.

A.1. Înregistrarea mărfurilor importate:

371 „Mărfuri"	=	%	63.670.000
		401 „Furnizori" (externi)	50.000.000
		(5.000 $ x 10.000 lei)	
		401 „Furnizori" (servicii)	4.000.000
		(400 $ x 10.000 lei)	
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate)	5.400.000
		(54.000.000 lei x 10%)	
		447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"	270.000
		(54.000.000 lei x 0,5%)	

2. Plata taxelor datorate în vamă:

- taxa vamală ..... 5.400.000 lei
- comisionul vamal ..... 270.000 lei
- TVA (63.670.000 lei x 22%) ..... 14.007.400 lei

Total 19.677.400 lei

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	19.677.400
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"			5.400.000
447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate"			270.000
4426 „TVA deductibilă"			14.007.400

3. Plata cheltuielilor externe de transport:

- Val. în lei la cursul zilei: 400 $ x 10.100 lei = 4.040.000 lei
- Val. în lei la primirea facturii: 400 $ x 10.000 lei = 4.000.000 lei
- Dcv(-) ..... = 40.000 lei

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	4.040.000
401 „Furnizori"			4.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			40.000

Remarcă

Nu se achită obligația față de furnizorul extern de 5.000 $. Stingerea obligației se face prin compensare cu creanța externă constituită prin livrarea partenerului extern de produse finite rezultate din bunurile importate.

În baza contractului intern încheiat cu unitatea producătoare se livrează acesteia bunurile importate la prețul negociat de 70.000.000 lei, TVA 22%. Produsele finite rezultate sunt cumpărate de către SCE de la unitatea producătoare la prețul negociat de 100.000.000 lei, TVA 22%.

B. 4. Vânzarea bunurilor importate unității producătoare:

411 „Clienți“	=	%	85.400.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	70.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“ (70.000.000 lei x 22%)	15.400.000

5. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute la costul de achiziție din import:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	63.670.000

6. Încasarea mărfurilor de la unitatea producătoare:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienți“	85.400.000

C. 7. Cumpărarea de la unitatea producătoare a produselor finite rezultate:

%	=	401 „Furnizori“	122.000.000
371 „Mărfuri“			100.000.000
4428 „TVA neexigibilă“			22.000.000

8. Plata produselor unității producătoare:

401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	122.000.000

Remarci

• Din vânzarea bunurilor importate către unitatea producătoare în vederea realizării produselor finite pentru plata în compensație a importului se obține un **profit brut** de 6.330.000 lei calculat ca diferență între prețul de vânzare negociat de 70.000.000 lei și costul de achiziție al mărfurilor din import de 63.670.000 lei.

• Atât la livrarea bunurilor importate, cât și la cumpărarea produselor rezultate, **TVA-ul calculat este neexigibil** fiind evidențiat în contul 4428 „TVA neexigibilă“.

Din **produsele finite realizate se livrează partenerului extern o cantitate a cărei valoare negociată este egală cu prețul de cumpărare FOB al bunurilor importate.** (în cazul luat 5.000 $).

9. Livrarea în condiția FOB a unei părți din cantitatea de produse finite rezultate, cursul la data facturării la extern fiind de 10.2000 lei/$:

- Val. externă FOB în lei = 5.000 $ x 10.200 lei/$ = 51.000.000

411 „Clienți" (externi)	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	51.000.000

10. Scăderea din gestiune a cantității de produse finite livrate în compensarea importului. Prețul de cumpărare al cantității din produsele finite livrate se consideră 40.000.000 lei:

607 „Cheltuielile privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	40.000.000

Reținem

• **Produsele finite rezultate** din prelucrarea bunurilor importate au **o valoare superioară** rezultată din diferența dintre prețul de vânzare al SCE către unitatea producătoare și costul de achiziție al bunurilor importate, pe de o parte, și din valoarea adăugată de unitatea producătoare (cheltuielile de exploatare, profitul), pe de altă parte. Din acest considerent **doar o parte din cantitatea de produse finite rezultate se compensează valoric,** la prețul extern negociat cu partenerul extern, egal cu valoarea bunurilor importate. **Restul produselor finite se valorifică** de către SCE fie prin export, caz în care se realizează aport valutar, fie prin vânzarea pe piața internă, caz în care se realizează profit în lei.

• Livrarea la extern a produselor finite rezultate (operația 9) nu este urmată de încasare întrucât **valorile celor două partizi se compensează** potrivit contractului unic de import-export.

După livrarea produselor finite rezultate din prelucrarea, asamblarea etc. a bunurilor importate are loc **compensarea** angajamentelor și creanțelor externe care se efectuează la cursul cel mai mic, diferența contabilizându-se ca cheltuieli sau venituri financiare, după caz. Totodată, se evidențiază și exigibilitatea TVA.

11. Compensarea angajamentului și creanței externe (vezi operațiile nr. 1 și 9):

- Val. în lei a creanței: 5.000 $ x 10.200 lei/$ = 51.000.000 lei
- Val. în lei a angaj.: 5.000 $ x 10.000 lei/$ = 50.000.000 lei
- Dcv(-) ..... = 1.000.000 lei

%	=	411 „Clienți" (externi)	51.000.000
401 „Furnizori" (externi)			50.000.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			1.000.000

12. Evidențierea exigibilității TVA:

a) pentru bunurile importate livrate unității producătoare (vezi operația nr. 4):

4428 „TVA neexigibilă"	=	4427 „TVA colectată"	15.400.000

b) pentru produsele finite rezultate, cumpărate de la unitatea producătoare (vezi operația nr. 7):

4426 „TVA deductibilă"	=	4428 „TVA neexigibilă"	22.000.000

În concluzie, operațiunile legate de import-export la nivel de agent economic cu activitate de comerț exterior se soldează logic cu rezultate financiare pozitive. Acestea se obțin, la import, din diferența dintre prețul de vânzare la intern a bunurilor importate și costul de achiziție din import, indiferent de tipul operațiunilor efectuate. La export, rezultatele financiare pozitive se obțin din diferența dintre prețul de vânzare la extern (negociat) și prețul de cumpărare (negociat) al produselor liberalizate, în cazul primului tip de operațiuni legate, respectiv din valorificarea cantităților de produse finite rezultate peste valoarea bunurilor importate, pe piața externă sau pe piața internă, în cazul celui de-al doilea tip de operațiuni legate.

Evident că mărimea rezultatelor financiare este determinată atât de nivelul prețurilor negociate cu partenerul extern, cât și al celor negociate cu unitatea producătoare.

3.2.1.2. Contabilitatea compensațiilor progresive de mărfuri

Principial, compensațiile progresive se contabilizează potrivit metodologiei operațiunilor de export-import de mărfuri și a celei privind compensațiile simple.

În cazul **compensațiilor bilaterale lărgite** la care participă două țări și din cadrul fiecăreia doi sau mai mulți parteneri, în calitate de importatori sau exportatori, fiecare urmărește în contabilitatea sa operațiunea pe care o derulează: importul sau exportul. Deosebirea care apare față de operațiunile de import-export în devize convertibile privește **modul de decontare.** Astfel, pentru compensarea operațiunilor:

- întreprinderea importatoare în loc să transfere furnizorului extern valoarea în devize convertibile a mărfurilor importate, virează aceeași valoare calculată în lei întreprinderii care a derulat exportul și o înregistrează prin formula contabilă:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei"
401 „Furnizori" 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"		

- întreprinderea exportatoare înregistrează, la rândul ei, încasarea mărfurilor exportate, în lei, de la întreprinderea care a derulat importul:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%
		411 „Clienți" 765 „Venituri din diferențe de curs valutar"

Compensațiile triunghiulare și cele în lanț se derulează în condițiile participării unui număr variabil de parteneri din trei sau mai multe țări. În funcție de numărul partenerilor dintr-o țară sau alta, aceste operațiuni se reduc, de fapt, la o compensație simplă sau la una

bilaterală lărgită. Ca urmare, contabilitatea operațiunilor se realizează la fiecare SCE în raport de calitatea pe care o îndeplinește: importator-exportator (compensații simple), numai importator sau numai exportator (compensații bilaterale lărgite).

3.2.2. Contabilitatea compensațiilor globale de mărfuri

Sunt operațiuni practicate în cadrul acordurilor interguvernamentale de clearing și a celor de barter. În această formă de compensații, schimburile reciproce de mărfuri se practică între două sau mai multe țări.

Potrivit tehnicii compensațiilor globale, importatorii dintr-o țară achită contravaloarea mărfurilor importate în moneda lor națională la banca specială care ține contul de clearing. Din disponibilul format, banca specială achită exportatorilor naționali contravaloarea mărfurilor exportate. În acest fel, mărfurile circulă între cele două țări, iar decontările se fac în interiorul fiecăreia, în limitele disponibilităților bănești constituite din vărsămintele importatorilor naționali.

Calculul de compensare se face în mod global la sfârșitul anului, soldul urmând să fie compensat de partea debitoare într-un mod convenit în prealabil de cele două părți: livrări de mărfuri, prestări de servicii, plăți în valută. Rezultă că, la nivelul SCE, derularea operațiunilor de export sau de import în cadrul acordurilor de clearing se reflectă similar operațiunilor obișnuite de export sau de import de mărfuri, dar cu decontare în moneda națională (ca în cazul compensațiilor bilaterale lărgite).

Precizare

În situația în care, în cursul anului, derularea operațiunilor de export și de import în cadrul acordurilor de clearing conduce la diferențe între valoarea exporturilor și cea a importurilor care depășesc plafonul creditului tehnic, iar mărfurile oferite de unul din partenerii de clearing nu prezintă interes pentru celălalt partener, pentru continuarea operațiunilor de export-import se recurge la operațiuni de **switch.** Ele **nu sunt operațiuni de compensații, ci de reexport,** facilitând alimentarea contului de clearing pentru țara debitoare sau vânzarea de disponibilități de clearing pentru țara creditoare.

Atunci când se combină două operațiuni de switch de sensuri opuse, se obține o operațiune de switch de tip „aller-retour" prin care partenerii externi urmăresc în principal realizarea de profituri în valută (aport valutar).

3.3. Contabilitatea operațiunilor paralele de mărfuri

Operațiunile paralele constau, în esență, în legarea sau condiționarea unui import de mărfuri de un export concomitent sau a unui export de un import din care cauză se numesc și operațiuni **conexate, conjugate** sau **de reciprocitate.**

Față de operațiunile de compensație, operațiunile paralele prezintă următoarele particularități:

- valoarea celor două partizi de mărfuri nu trebuie să fie egală, și, de regulă, **nu este egală** ca în cazul compensațiilor. De aici concluzia că doar o parte din valoarea importului este acoperit printr-un export concomitent;

- contravalorile celor două partizi de mărfuri sunt **decontate (distinct) în valută,** utilizându-se una din modalitățile de plată cunoscute: acreditiv, incasso;
- numărul partenerilor din cele două țări care participă la o operațiune paralelă nu este egal, el fiind diferit de la o țară la alta, în funcție de numărul de firme antrenate în realizarea operațiunii.

Scopul operațiunilor paralele este, uneori, plasarea la export a unor mărfuri ce se desfac mai greu pe piața externă sau preluarea la import a unor mărfuri care prezintă interes pentru economia națională.

Particularitățile operațiunilor paralele, îndeosebi **cea referitoare la decontarea distinctă în valută a celor două partizi de mărfuri,** determină ca în contabilitate acestea să se reflecte similar operațiunilor de export-import în devize convertibile.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL V

CONTABILITATEA EXPORTURILOR COMPLEXE

1. Delimitări şi structuri privind exporturile complexe

Exporturile complexe constituie o formă distinctă a relaţiilor economice internaţionale, apărută din necesitatea obiectivă a îmbinării exportului de produse fizice cu cel al serviciilor, asigurând avantaje, atât pentru exportator, cât şi pentru importator. Astfel, exportatorul, prin ofertarea o dată cu produsul fizic a unei game cât mai largi de servicii, are posibilitatea de a mări în mod considerabil volumul, de a îmbunătăţi structura şi eficienţa exporturilor. La rândul său, importatorul are avantajul realizării într-un termen cât mai redus şi exploatării optime pe tot timpul funcţionării a obiectivelor sale economice, la capacităţile proiectate.

Produsele fizice al căror export este corelat cu cel al serviciilor însoţitoare pot fi: instalaţii complexe, echipamente, obiective economice şi social-culturale, maşini, utilaje, mijloace de transport, bunuri de folosinţă îndelungată etc.

Serviciile prestate corelate cu exportul de produse fizice sunt variate şi, după natura lor, se împart în următoarele categorii:

a) servicii care **preced** exportul produselor fizice. În această categorie se cuprind serviciile care concură la conceperea şi producerea produselor industriale de care uzează unităţile economice în calitatea lor de producător. Sunt denumite şi **servicii de producţie** şi cuprind servicii cum sunt: consulting, engineering, informating, cesionarea de licenţe, tehnologii şi procedee de fabricaţie, lucrări de explorare geologică, de construire sau modernizare şi punerea în funcţiune a unor capacităţi de producţie, know-how etc;

b) servicii care **însoţesc** exporturile complexe. Ele se efectuează în sfera circulaţiei, sunt denumite servicii comerciale şi cuprind servicii de: leasing, factoring, franchising, asigurare etc.;

c) servicii care **succed** exporturile complexe. Ele contribuie la realizarea valorii de întrebuinţare, la menţinerea sau chiar sporirea ei în tot cursul utilizării bunurilor, până la scoaterea lor din uz şi pe care le efectuează în beneficiul utilizatorilor produselor industriale unităţile producătoare, comerciale sau cele specializate. În această categorie se cuprind serviciile cunoscute sub denumirea de **servicii de vânzare** cum ar fi: asistenţa tehnico-economică în timpul comercializării, transportului, punerii în funcţiune, aducerii la capacitatea optimă a exploatării produsului, a reviziilor, reparaţiilor curente şi capitale, aprovizionării cu piese de schimb, garanţia etc.

d) **alte servicii** în care se cuprind: asistența în domeniul organizării și conducerii producției, a activităților de desfacere, precum și recrutarea, formarea și pregătirea cadrelor pentru producție și pentru domeniile enumerate mai sus.

Produsele fizice și serviciile cu care acestea se îmbină formează sfera de cuprindere a exporturilor complexe. Din acest punct de vedere, normele legale în vigoare **definesc exporturile complexe astfel:** „exportul de echipamente, instalații sau părți de instalații, separat sau împreună cu tehnologii, licențe, know-how, asistență tehnică, proiectare, construcții-montaj, lucrări de punere în funcțiune și recepție, precum și piesele de schimb și materialele aferente. De asemenea, sunt considerate exporturi complexe lucrările geologice de proiectare-explorare, lucrările de exploatare pentru zăcăminte minerale, construcții de rețele electrice, executarea de foraje de sonde, construcții de schele, de instalații și conducte de transport, depozitare și distribuire a produselor petroliere și gazelor naturale, precum și realizarea de nave complete, de obiective în domeniile agriculturii, îmbunătățirilor funciare, amenajărilor hidrotehnice, silvice, organizarea exploatărilor forestiere și alte asemenea"*.

Definirea dată prin normele legale și literatura economică de specialitate pune în evidență că între elementele exporturilor complexe se stabilesc anumite relații, în sensul că exportul unui produs fizic din această categorie precede, însoțește și succede anumite servicii. Unele dintre acestea, anume serviciile de producție, sunt servicii care, prin natura lor, antrenează alte servicii denumite servicii antrenate, ca de exemplu: serviciile comerciale, servicii după vânzare etc. În consecință, în structura exporturilor complexe totale se cuprind atât **exporturi antrenante** (serviciile de producție și produsele fizice exportate), cât și **exporturi antrenate** (serviciile comerciale, cele după vânzare etc.).

În definirea exporturilor complexe, pe lângă sfera și relațiile ce se statornicesc între componentele lor, trebuie ținut seama și de relațiile dintre partea exportatoare și cea importatoare. În acest context, în categoria exporturilor complexe se încadrează numai exporturile de astfel de produse efectuate de către **o singură unitate (exportator) care-și asumă responsabilitatea unică pentru realizarea exportului și au un singur beneficiar.** De exemplu, nu pot fi considerate exporturi complexe cazurile în care unități diferite furnizează către parteneri externi, pe baza unor contracte separate de comerț exterior, diferite componente amintite mai înainte. Această caracteristică este pusă în evidență și de prevederile legale care prevăd că „exporturile complexe se realizează pe bază de contracte externe de către un **contractant general** care poate colabora pe bază de contracte comerciale cu subcontractanți agenți economici români sau străini..."**

Luând în considerare elementele arătate, în literatura de specialitate sunt date definiții nuanțate exporturilor complexe***. Dintre acestea socotim sugestivă, din punctul nostru de vedere, definiția dată de Álmos Vorzsák în lucrarea „Marketingul exporturilor complexe"****:

---

* Ordonanța Guvernului României nr. 14/31.01.1995, în M. Of. 26/3.02.1995

** Ordonanța Guvernului României nr. 14/31.01.1995, art. 9, M. Of. 26/3.02.1995

*** Vezi - Al. Deteșan „Drept și tehnică comercială internațională", în Viața economică, supliment nr. 1 din 1973, vol. I, pag. 434-435; Al. Deteșan, I. Rucăreanu, B. Ștefănescu „Dreptul comerțului internațional" în Revista economică, supliment 1976, pag. 362; - Álmos Vorysák „Marketingul exporturilor complexe", în Biblioteca organizării și conducerii științifice, București, 1979, pag. 35.

**** Lucrarea menționată împreună cu celelalte lucrări amintite și legislația în vigoare au stat la baza elaborării prezentului paragraf.

Scanned with OKEN Scanner

„exporturile complexe pot fi definite ca o formă specială de comerț exterior, compusă dintr-un ansamblu de exporturi de produse fizice și servicii, între care se formează strânse relații de antrenare, intercondiționare și interdependență, cu o structură, trăsături, organizare, tehnică și marketing specifice, coordonate sau efectuate de către un singur exportator în beneficiul unui singur partener extern".

În funcție de gradul de complexitate, de necesitățile și solicitările beneficiarilor externi, exporturile complexe pot îmbrăca forme diferite, ca de exemplu: livrări la cheie, livrări de produse, înființarea în străinătate de societăți mixte de producție ș.a.

Dacă se are în vedere gradul de antrenare și de interdependență a elementelor componente, exporturile complexe se structurează în două grupe:

a) exporturi cu grad înalt de complexitate care conțin două categorii de componente ce exercită efecte de antrenare:

- servicii de producție și produse fizice care, prin natura lor, sunt exporturi antrenante, dar dispun și de capacitatea de antrenare;
- servicii care sunt exporturi antrenate ca de exemplu: serviciile comerciale, serviciile după vânzări ș.a.;

b) exporturi cu grad mediu de complexitate care conțin **o singură** componentă cu funcții de antrenare, anume produsele fizice, care fac posibilă antrenarea de servicii comerciale și după vânzare.

Evident că formele diferite pe care le îmbracă exporturile complexe diferențiază și metodologia de contabilizare a lor. În continuare prezentăm contabilizarea unui export antrenant și a unui export antrenat, ambele fiind reprezentative, sub anumite aspecte, în privința metodologiei contabile.

2. Contabilitatea lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate

2.1. Contabilitatea lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate pe cont propriu

2.1.1. Obiectul și organizarea lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate

În cadrul exporturilor complexe și implicit a formelor de cooperare economică internațională ale țării noastre, un rol important îl au lucrările de construcții-montaj. Obiectul acestor lucrări îl formează: construirea de obiective economice noi sau modernizări de unități existente în industrie, agricultură și în alte ramuri; construirea de obiective social-culturale: locuințe, unități de învățământ; alte obiective.

Similar operațiunilor de comerț exterior privind schimburile de mărfuri, executarea de lucrări în străinătate poate fi făcută pe contul propriu al societăților de comerț exterior (SCE) sau în comision.

În modalitatea executării lucrărilor **pe cont propriu,** contractarea lucrărilor se face de către SCE în numele, pe contul și pe riscul lor, rezultatele activității reflectându-se în gestiunea proprie.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru executarea de lucrări în străinătate pe cont propriu, SCE, în calitatea lor de contractant general, încheie, **pe plan intern, contracte comerciale cu subcontractanți agenți economici** români sau străini, specializați în lucrări de proiectare, construcții-montaj, producție de materiale, utilaje, echipamente, piese de schimb și prestații de servicii.

Subcontractanții interni răspund pentru îndeplinirea tuturor obligațiilor reieșite din contractele încheiate. La rândul său. SCE, în calitatea de contractant general, preia la extern responsabilitățile subcontractanților la efectuarea exporturilor complexe.

Din punct de vedere organizatoric, pentru realizarea lucrărilor de construcții-montaj, SCE constituie în străinătate **subunități fără personalitate juridică** care-și desfășoară activitatea pe principiile autonomiei funcționale și financiar-valutare, pe bază de programe de activitate și bugete de venituri și cheltuieli.

Subunitățile din străinătate, indiferent de denumirea dată (filiale, antreprize, brigăzi, șantiere etc.), se organizează pentru execuția în întregime a unuia sau mai multor obiective. În vederea îndeplinirii programului de activitate, subunitățile din străinătate sunt dotate de SCE cu cele necesare (fonduri materiale și bănești) și răspund, potrivit principiilor de funcționare, de executarea integrală a lucrărilor la termenele contractate, de calitatea acestora, de utilizarea judicioasă a forței de muncă și mijloacelor în dotare.

Subunitățile din străinătate, neavând personalitate juridică, în principiu, nu au relații economice și financiare la extern și nu țin contabilitatea activității desfășurate dacă în țara respectivă se realizează mai multe obiective de către unitatea economică din țară. În acest caz, atribuțiile în domeniul relațiilor cu beneficiarii externi și alți terți, cele privind îndeplinirea obligațiilor contractuale etc. revin unei **subunități coordonatoare.** Subunitatea respectivă efectuează și decontările cu beneficiarii externi și alți terți, cu unitatea economică din țară și ține contabilitatea activității proprii și a celorlalte subunități până la nivelul balanței de verificare.

Pe plan extern relația dintre SCE exportatoare în calitatea sa de contractant general (furnizor general extern) și beneficiarul extern se dimensionează prin **contract extern** care, în viziunea prezentată cu privire la criteriile care stau la baza definirii exporturilor complexe, poate fi: contract extern pentru care pentru decontare se convine un preț global și contract extern „la cheie".

În contractele externe în care prețul de decontare se stabilește în mod **global,** acesta rezultă din însumarea prețurilor fiecărei componente a exportului complex: echipamente și mașini, proiecte, documentație tehnică și tehnologică, licențe și brevete, asistență tehnică, piese de schimb.

Importanța prețului global într-un contract de lucrări complexe trebuie privit sub două aspecte:

- unul economic, caz în care se are în vedere alinierea prețului la nivelul concurenței existente pe piață cu condiția acoperirii tuturor cheltuielilor necesare și asigurării eficienței exportului;
- celălalt, juridic, caz în care se are în vedere că, potrivit normelor și uzanțelor internaționale, prețul global nu poate fi modificat decât dacă se face dovada că, dintr-o eroare, prețurile unor componente nu au fost incluse.

În contractele externe în care prețul de decontare este la **„cheie"**, acesta se stabilește în condițiile în care la terminarea lucrărilor și efectuarea probelor obiectivul se predă spre exploatare în totalitatea componentelor lor după recepția finală.

Scanned with OKEN Scanner

Remarcă: Față de coordonatele avute în vedere la definirea exporturilor complexe, în practică poate fi întâlnită situația în care pentru realizarea unui obiectiv complex, mai mulți furnizori interni, în funcție de interesele partenerului extern sau de posibilitățile de executare a celorlalte activități pe plan local, pot încheia **contracte separate de livrări pentru fiecare componentă a exportului complex.** În acest caz livrările nu se consideră, în accepția prezentată mai înainte, ca exporturi complexe, ci ca **exporturi obișnuite, care urmează regimul contabil al exporturilor de mărfuri generale.**

Din punct de vedere financiar, decontarea lucrărilor în străinătate pe contul propriu al SCE se face în următoarea succesiune:

- SCE în calitatea sa de furnizor general extern achită subcontractanților interni sau externi prețurile din contractele încheiate, pe măsura executării de către aceștia a obligațiilor contractuale. Plata se face subcontractanților inițial sub formă de avans și, apoi, pe măsura executării obligațiilor contractuale, pentru diferența facturată. Avansurile se achită de către SCE din sumele încasate în acest scop de la partenerul extern, iar diferența din disponibilități proprii sau din credite bancare;
- decontarea cu partenerii externi se face potrivit prevederilor contractelor referitoare la condițiile de plată, adică: avans încasat înaintea începerii lucrărilor, plăți la livrare, plăți periodice (de regulă trimestrial, pe măsura executării lucrărilor), plăți finale după recepțiile efectuate.

Trebuie precizat că, la exporturile complexe, partenerii externi rețin SCE **o cotă de garanție** de bună execuție sau **solicită o scrisoare de garanție bancară,** care se restituie la expirarea perioadei de garanție dacă derularea contractului extern s-a făcut în conformitate cu prevederile sale.

La rândul lor, SCE includ în prețul extern cote de risc, penalități și neprevăzute pentru efectuarea de cheltuieli cu această destinație în perioada de garanție a lucrărilor.

Atât pentru cota de garanție reținută de partenerii externi, cât și pentru cota de risc, penalități și neprevăzute pentru eventualele cheltuieli în perioada de garanție SCE și subunitățile din străinătate constituie provizioane cu această destinație.

2.1.2. Structura cheltuielilor și veniturilor

Ca orice activitate economică, lucrările de construcții-montaj necesită efectuarea de cheltuieli și generează, totodată, venituri și implicit rezultate financiare.

– **Cheltuielile efectuate** exprimă totalitatea consumurilor de mijloace de producție, forță de muncă și mijloace bănești ocazionate.

În raport de locul de efectuare și de moneda folosită, cheltuielile se grupează în cheltuieli efectuate în țară de SCE în lei, uneori și în valută, și cheltuieli efectuate în străinătate de subunități în valută locală*.

– **Cheltuielile efectuate în țară de SCE** în lei și în valută privesc: lucrările și serviciile plătite subcontractanților interni la prețurile sau tarifele negociate (proiectare, materiale, construcții-montaj etc.), amortizarea mijloacelor fixe aparținând SCE date în folosința

* Termenul de valută locală trebuie înțeles în sensul de valută a țării în care se execută lucrările. Cum în prezent lucrările în străinătate se execută, de regulă, în țări cu o economie sub nivelul țărilor dezvoltate, valuta lor este neconvertibilă.

Scanned with OKEN Scanner

subunităților din străinătate, chirii pentru mașinile și utilajele închiriate din țară de la diverși terți, echipament de lucru, obiecte de inventar, S.D.V., cheltuieli de transport și asigurare pe parcurs extern privind valorile materiale din țară transportate subunităților din străinătate, cheltuieli de transport dus-întors pentru personal, alte cheltuieli efectuate în țară.

– **Cheltuielile efectuate în străinătate de subunități în valută locală** au ca obiect: consumurile de materiale aprovizionate pe plan local, salariile plătite personalului din străinătate, chiriile plătite pentru utilajele închiriate pe plan local, taxele și impozitele locale, cheltuielile administrativ-gospodărești ale subunităților din străinătate, diurnă, cazare și transport local pentru personalul român ce lucrează la subunitățile din străinătate etc.

Distincția dintre cele două categorii de cheltuieli este necesară pentru planificarea lor, întocmirea și execuția B.V.C., precum și pentru organizarea contabilității financiare și de gestiune.

Veniturile din executarea de lucrări în străinătate reprezintă încasările de la partenerii externi.

Pornind de la faptul că cheltuielile efectuate se grupează în două categorii: cheltuieli interne în lei și cheltuieli externe în valută locală, prețul extern se fundamentează pe două componente:

- o parte destinată să acopere cheltuielile interne și să asigure profitul corespunzător în lei;
- cealaltă parte destinată să acopere cheltuielile externe în valută locală și să asigure profitul corespunzător în valută locală.

Atât evidența veniturilor, cât și încasarea lor pot fi efectuate, așa cum vom vedea în paragraful următor, în mai multe variante, cea mai uzitată fiind: evidența veniturilor și încasărilor externe în valută locală la subunități și evidența veniturilor și încasărilor în valută convertibilă la SCE.

Referitor la structura și decontarea prețului extern al lucrărilor efectuate trebuie reținute următoarele aspecte:

a) în legătură cu structura prețului extern. Negocierea acestuia se face ținând seama de necesitatea acoperirii cheltuielilor privind executarea lucrărilor, asigurării profitului SCE și resurselor financiare necesare efectuării unor cheltuieli peste cele menționate anterior. Pentru acest din urmă caz, în calculul de fundamentare a prețului extern se iau în considerație în mod distinct două componente:

- cheltuielile probabile care se efectuează în perioada de garanție cu remedierile, reparațiile și întreținerile;
- cheltuielile neprevăzute (refacerea unor lucrări, penalități pentru întârziere etc.), individualizate în prețul extern sub denumirea de cotă de risc, penalități și neprevăzute;

b) în legătură cu decontarea prețului extern:

- în toate cazurile SCE încasează de la beneficiarul extern un avans în valută convertibilă (în țară) și în valută locală (în străinătate), pentru care îi eliberează scrisoare/scrisori de garanție bancară. Avansul respectiv este reținut de beneficiarul extern la facturarea lucrărilor executate;
- decontarea diferenței prețului extern se face periodic, de regulă trimestrial, proporțional cu stadiul lucrărilor executate;
- cu ocazia decontărilor trimestriale. beneficiarul extern reține SCE o cotă de garanție din prețul extern în valută convertibilă și o cotă de garanție din prețul extern în valută locală.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă prin contractul extern se convine, cota de garanție poate fi reținută numai în valută convertibilă sau numai în valută locală.

La înțelegerea părților, cota de garanție de bună execuție poate fi înlocuită cu scrisoare/scrisori de garanție bancară. La expirarea perioadei de garanție, dacă derularea contractului extern s-a făcut normal, beneficiarul extern restituie cota/cotele de garanție sau eliberează scrisoarea/scrisorile de garanție bancară.

Remarcă

Prețul extern se exprimă în valută convertibilă, de regulă în dolari, iar dacă prin contractul extern se convine, poate fi exprimat și în valută locală. Decontarea se face însă în modul arătat: în valută convertibilă și în valută locală. Uneori decontarea poate fi făcută prin compensație: plata parțială în valută și a diferenței în produsele fabricate sau în alte produse sau plata integrală în produse în compensație.

Ținând seama de cele arătate, în continuare prezentăm un model simplificat de centralizare a componentelor prețului extern care, bineînțeles, pentru fiecare componentă are o anexă detaliată de fundamentare.

Centralizatorul valoric (simplificat) al lucrării .....

Nr. crt.	Denumirea componentelor	Cheltuieli interne		Cheltuieli externe, transport, asigurare[3]	Cheltuieli externe locale		Total $
		Lei[1]	$[2]		$	Valută locală	
1.	Proiectare						
2.	Materiale			x			
3.	Lucrări C + M						
4.	Probe; recepție			x	x	x	
5.	Alte cheltuieli						
6.	Transport extern	x	x		x	x	
7.	Transport local	x	x	x	x	x	
8.	Taxe și impozite locale	x	x	x	x		
9.	Alte cheltuieli						
	TOTAL I						
10.	Cotă r.p.n.0/0[4]						
	TOTAL II						

Legendă:

1. Prețuri de cumpărare negociate
2. Prețuri externe negociate
3. Tarife de servicii
4. Cotă r.p.n.: % din total I

Cheltuielile și veniturile privind lucrările efectuate sunt reflectate în contabilitatea financiară potrivit clasificației contabile pe activități privite după natura lor: exploatare, financiară, excepțională și, în cadrul lor, pe feluri de cheltuieli, respectiv pe feluri de venituri, ca și în cazul celorlalte operațiuni de comerț exterior.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.3. Organizarea contabilității lucrărilor de construcții-montaj în străinătate

În principiu contabilitatea lucrărilor executate în străinătate poate fi organizată centralizat sau descentralizat.

Forma centralizată de organizare a contabilității este cea mai accesibilă sub raportul metodologiei contabile. Ea presupune ca toate operațiunile economico-financiare efectuate atât în țară, cât și în străinătate de către subunități să se reflecte în contabilitatea unității economice din țară.

Faptul că fiecare țară impune, de regulă, prin legislația sa, ținerea contabilității operațiunilor efectuate de subunitățile aparținând persoanelor juridice străine, forma centralizată de organizare a contabilității practic nu se aplică, rămânând ca o alternativă pentru cazul când nu există obligativitatea și necesitatea conducerii contabilității de către subunități.

Forma descentralizată de organizare a contabilității este caracteristică lucrărilor executate în străinătate.

Așa cum se știe, în forma descentralizată subunitățile conduc contabilitatea activității desfășurate până la nivelul balanței de verificare. Unitatea economică conduce distinct contabilitatea activității proprii. Periodic, subunitățile transmit unității economice balanțele de verificare în vederea centralizării lor cu balanța de verificare a acesteia și întocmirii pe această bază a bilanțului contabil.

Potrivit prevederilor Legii contabilității și a Regulamentului de aplicare, **subunitățile din străinătate** fără personalitate juridică ce aparțin persoanelor juridice cu sediul în România **au obligația** organizării și conducerii contabilității **potrivit normelor legale din țara noastră.** Aceeași obligație revine și subunităților din țara noastră aparținând unor persoane juridice cu sediul în străinătate.

Întrucât prevederi similare aplică și țările în care funcționează subunități ale unităților economice din țara noastră, rezultă că subunitățile din străinătate conduc, de fapt, o **contabilitate dublă:**

- una care să corespundă legislației țării în care-și desfășoară activitatea;
- una care să corespundă legislației din România.

a) **Contabilitatea condusă de subunități potrivit legislației locale** are ca obiectiv final impozitarea profitului realizat. În acest scop subunitățile calculează și înregistrează profitul, impozitul pe profit și plătesc organelor financiare locale impozitul calculat conform prevederilor legislației fiscale locale.

Se înțelege că toate operațiunile economico-financiare efectuate de subunități sunt exprimate valoric și contabilizate numai în valuta locală.

Pentru preluarea unor operațiuni în contabilitatea ținută în lei conform normelor legale din România (de exemplu, operațiunea de plată a impozitului pe profit), sumele în valută locală se convertesc în valută convertibilă, de regulă în $ S.U.A., iar aceasta se convertește în lei în funcție de cursul de schimb al zilei.

b) **Contabilitatea activității subunităților din străinătate potrivit legislației țării noastre** poate fi realizată fie în moneda națională (în lei), fie în devize. În acest din urmă caz normele legale prevăd ca la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza balanțelor de verificare transmise de subunități, unitatea economică să facă convertirea în lei a soldurilor și rulajelor conturilor în vederea centralizării datelor și întocmirii bilanțului contabil.

Scanned with OKEN Scanner

În cursul exercițiului financiar, înregistrarea operațiunilor economico-financiare dintre unitatea economică din țară și subunitățile din străinătate se asigură prin transmiterea reciprocă a notelor de debitare-creditare la care se anexează documentele justificative.

Două remarci

Prima remarcă:

Potrivit normelor legale, unitățile economice din țară calculează și înregistrează lunar profitul brut realizat, iar trimestrial: calculează profitul impozabil, calculează și înregistrează impozitul pe profit și plata acestuia la bugetul statului.

Urmare a faptului că subunitățile din străinătate nu au personalitate juridică, ele nu calculează rezultatele financiare în moneda națională, calculul respectiv fiind de competența unității economice din țară.

În vederea calculării rezultatelor financiare de către SCE se impune ca, periodic, cel puțin trimestrial, când are loc înregistrarea și decontarea veniturilor, subunitățile să transmită cu note de debitare-creditare cheltuielile efectuate și veniturile realizate în străinătate. După înregistrarea lor, SCE repartizează cheltuielile și veniturile totale asupra contului de rezultate (121) determinând, prin soldul său, profitul brut. În continuare SCE calculează și înregistrează, potrivit legii, impozitul pe profit. Din suma totală a impozitului pe profit se scade impozitul plătit în străinătate de către subunități, iar diferența se achită bugetului de stat.

Separat de operațiunea de transmitere a cheltuielilor și veniturilor cu note de debitare-creditare, subunitățile transmit SCE din țară balanțele de verificare în monedă națională (lei) în vederea centralizării și întocmirii pe această bază a formularelor de raportare contabilă semestrială, respectiv a bilanțului contabil anual.

A doua remarcă:

Impozitul pe profit plătit în străinătate de către subunități se transmite SCE pentru înregistrare prin note de debitare.

Profitul net rămas se transferă de către subunități în țară în valută convertibilă. Acest lucru presupune ca, în prealabil, subunitățile din străinătate să efectueze operațiunea de schimb valutar suportând diferențele de curs și eventual comisioanele percepute.

Organizarea și conducerea descentralizată a lucrărilor executate în străinătate poate conduce la **metodologii diferite** de contabilizare a operațiunilor efectuate, în funcție de modul de evidență a conturilor de bilanț din clasele 1-5, în principal a conturilor de creanțe externe și de decontare a acestora, și a conturilor externe de gestiune din clasele 6 și 7.

Dacă avem în vedere **conturile de bilanț** din clasele 1-5, putem deosebi următoarele situații de organizare:

- evidența creanțelor externe (în principal contul 411) la subunitățile din străinătate, cu decontarea prețului extern în totalitate în conturile deschise la băncile din străinătate, urmând ca subunitățile să transfere în țară unității economice veniturile în valută convertibilă;
- evidența creanțelor externe la subunitățile din străinătate cu decontarea în țară a părții prețului extern în valută convertibilă și în străinătate a părții prețului extern în valută locală;
- evidența creanțelor externe la unitatea economică din țară, cu decontarea prețului extern în țară pentru partea în valută convertibilă, și în străinătate pentru partea în valută locală;
- evidența creanțelor externe la unitatea economică din țară cu decontarea totală a prețului extern fie la unitatea din țară, fie la subunitățile din străinătate, urmând ca structurile respective să-și transfere încasările cuvenite.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă avem în vedere **conturile externe de gestiune** din clasele 6 și 7 putem deosebi următoarele situații:

- fiecare structură organizatorică, unitatea din țară, respectiv subunitățile din străinătate să-și contabilizeze în cursul exercițiului financiar cheltuielile și veniturile proprii. Periodic, de regulă trimestrial, prin centralizarea datelor subunităților, în contabilitatea unității economice vor apărea evidențiate totalitatea cheltuielilor și veniturilor (ale unității și subunităților);
- cheltuielile și veniturile să fie reflectate în totalitate la unitatea economică. În acest caz, în cursul exercițiului financiar. subunitățile din străinătate transmit unității economice cheltuielile efectuate și veniturile facturate pe măsura efectuării operațiunilor. Se înțelege că, la subunități, atât cheltuielile cât și veniturile urmează să fie evidențiate direct în contul 481 „Decontări între unitate și subunități", cu analitice corespunzătoare felului cheltuielilor și veniturilor din clasele 6 și 7;
- cheltuielile și veniturile să fie reflectate în totalitate la subunități, unitatea din țară transmițând subunităților cheltuielile și veniturile pe măsura efectuării operațiunilor. La subunitățile din străinătate, atât cheltuielile cât și veniturile vor fi evidențiate distinct: cheltuieli, respectiv venituri în valută locală și cheltuieli, respectiv venituri în valută convertibilă.

Periodic, de regulă trimestrial, subunitățile transmit SCE din țară, cu note de debitare-creditare distincte, cheltuielile și veniturile realizate în țară, respectiv cele din străinătate. În acest mod la SCE din țară apar evidențiate în contabilitatea financiară totalitatea cheltuielilor și veniturilor privind lucrările executate în străinătate.

Remarcă

Reflectarea cheltuielilor și veniturilor în contabilitatea unității economice și a subunităților în una din variantele menționate este în dependență de modul de organizare a contabilității de gestiune. În concret, este vorba de faptul dacă urmărirea cheltuielilor, calculația costurilor și analiza lor în corelație cu veniturile realizate pe obiective să fie făcute de unitatea economică sau de către subunități.

În ce privește **conturile utilizate** pentru înregistrarea operațiunilor acestea, în general, sunt comune tuturor unităților economice. Specific acestui tip de activitate este, totuși, utilizarea contului **481 „Decontări între unitate și subunități"** care evidențiază relațiile dintre structurile organizatorice menționate.

În legătură cu acesta trebuie remarcat că în Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile decontările între cele două structuri sunt limitate numai la operațiunile privind valorile materiale și bănești.

Pentru activitatea de construcții-montaj în străinătate și în general pentru exporturile complexe realizate în străinătate prin subunități fără personalitate juridică este necesară **extinderea** funcțiunii contului și la alte categorii de decontări cum ar fi cele referitoare la cheltuielile efectuate, veniturile realizate, rezultatele, trezoreria, stocurile ș.a. În aceste condiții, în contul 481, **în debit,** la unitatea economică s-ar mai înregistra și alte operații, ca de exemplu:

- veniturile realizate transmise de subunități (481=704);
- materialele aprovizionate de unitatea economică pentru subunități (481=401);

iar în credit:

- cheltuielile efectuate de subunități transmise unității (clasa 6 = 481);
- veniturile încasate de la subunități (512 = 481) ș.a.

La subunitățile din străinătate funcția contului este inversă.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a răspunde necesităților de reflectare a lucrărilor executate în străinătate contul 481 ar urma să se dezvolte pe conturi sintetice de gradul II corespunzător categoriilor de decontări la care se referă (și în cadrul lor pe subunități).

Redăm mai jos o structură **propusă** de dezvoltare a contului sintetic de gradul I, 481, pe conturi sintetice de gradul II:

- 481.1 „Decontări privind imobilizările corporale";
- 481.2 „Decontări privind stocurile";
- 481.3 „Decontări privind cheltuielile";
- 481.4 „Decontări privind veniturile";
- 481.5 „Decontări privind rezultatele";
- 481.6 „Decontări privind trezoreria".
- 481.9 „Alte decontări".

Ținând seama că realizarea obiectivelor complexe necesită eforturi financiare mari, prin contractele externe se prevede **încasarea de avansuri** de la partenerii externi, atât în valută convertibilă, cât și în valută locală. Avansurile încasate se evidențiază în contul 419 „Clienți-creditori" și se rețin de partenerii externi din valoarea facturată de SCE.

O altă particularitate a conturilor utilizate se referă la faptul că, pentru lucrările executate în străinătate, partenerii externi rețin o **cotă de garanție** de bună execuție. Pentru cota de garanție reținută, unitatea din țară și subunitățile din străinătate constituie, potrivit legii, **provizioane pentru riscuri și cheltuieli.** Cota de garanție reținută se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 267 „Creanțe imobilizate", iar provizionul constituit cu ajutorul contului 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților".

De asemenea, pentru cheltuielile efectuate în perioada de garanție, atât unitatea din țară, cât și subunitățile din străinătate constituie provizioane care se reflectă în contul 1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli".

Provizioanele pentru cota de garanție se constituie concomitent cu decontarea lucrărilor când clienții externi rețin din prețul extern cota respectivă în baza prevederilor contractuale. Provizioanele pentru cheltuielile în perioada de garanție se constituie, de regulă, la recepția obiectivelor și se regularizează apoi la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar următor până la expirarea perioadei de garanție.

Ultima problemă privind organizarea contabilității lucrărilor în străinătate privește **modul de reflectare a veniturilor,** știut fiind că suma acestora formează cifra de afaceri.

Față de exportul de mărfuri generale, exportul de mărfuri complexe - de lucrări de construcții-montaj - se reflectă ca venituri în totalitatea lor în contul 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate". Motivul îl constituie faptul că activitatea desfășurată în țară și în străinătate are același conținut și generează rezultate financiare atât în țară, cât și în străinătate.

2.1.4. Contabilitatea operațiunilor privind lucrările de construcții-montaj executate în străinătate pe cont propriu

Principalele operațiuni privind contabilitatea lucrărilor executate în străinătate privesc cheltuielile, veniturile și rezultatele financiare, decontările cu terții, decontările între SCE și subunități pentru valorile materiale și bănești transmise reciproc, precum și alte decontări generate de derularea exporturilor din această categorie.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru **exemplificarea** metodologiei contabile, considerăm că SCE „X" execută în exercițiul N o **lucrare de construcții-montaj pe cont propriu** în Iordania, în următoarele condiții:

1. Valoarea lucrării, potrivit referatului de vânzare aprobat și a constractului extern încheiat, exprimată în valută convertibilă, este de 9.000 $. În valută locală valoarea lucrării este calculată la suma de 3.000 dinari iordanieni (D.I.), raportul dintre D.I. și $ fiind: 1 DI = 3 $ S.U.A.

2. Cheltuielile necesitate de executarea lucrării cuprinse în referatul de vânzare și în anexele acestuia sunt structurate astfel:

a)**cheltuieli externe** efectuate de către subunitatea din Iordania 786 D.I., din care: materiale 237 D.I.; salariile personalului care lucrează în Iordania 264 D.I.; provizioane pentru cheltuieli în perioada de garanție 45 D.I.; provizioane pentru cota de garanție 90 D.I.; diurnă, cazare, transport local personal român 150 D.I.;

b)**cheltuieli interne** efectuate de către SCE în țară 74.000.000 lei, din care: lucrări și servicii prestate de terți (subcontractanți interni: proiecte, executarea mecanizată a lucrărilor etc.) 20.000.000 lei; salariile personalului român care lucrează la subunitățile din Iordania care se plătesc membrilor familiei acestora 24.775.000 lei; materiale aprovizionate din țară expediate direct subunității din străinătate de către furnizorii interni 14.050.000 lei; amortizarea mijloacelor fixe 1.000.000 lei; provizioane pentru cheltuieli în perioada de garanție 4.725.000 lei; provizioane pentru garanții acordate clientului extern 9.450.000 lei*.

3. Decontarea lucrării cu partenerul extern se face astfel:

- avans încasat 10% din valoarea lucrării din care: în valută locală 90 D.I.; în valută convertibilă 630$;
- diferența se încasează pe bază de situații de lucrări de către subunitate în valută locală și de către SCE în $, în proporția: 30% în valută locală, 70% în valută convertibilă;
- la decontarea sumelor datorate în valută, partenerul extern reține, potrivit contractului încheiat, cota de garanție de bună execuție de 10% din valoarea totală a lucrării, din care: în valută locală 90 D.I.; în valută convertibilă 630$;
- perioada de garanție este de 12 luni de la data recepției finale (20.12.N – 20.12.N + 1). La expirarea acesteia partenerul extern restituie SCE cota de garanție.

4. Cheltuielile efectuate în perioada de garanție:

a)de subunitatea din străinătate 45 D.I., din care: diurnă, cazare, transport local 15 D.I.; servicii prestate de terți 30 D.I.;

b)de SCE, diverse materiale 2.000.000 lei.

5. Cursurile valutare utilizate sunt:

- la încasarea avansului 14.500 lei/$; la facturarea lucrărilor 15.000 lei/$; la încasarea lucrărilor 15.200 lei; la 31.12.N și în tot exercițiul N + 15.600 lei/$; la aprovizionarea cu materiale pe plan local și efectuarea cheltuielilor cu personalul în străinătate 14.800 lei/$ și la decontarea diurnei, cazării și transportului local 15.000 lei/$.

6. Precizări privind modul de organizare a contabilității:

- se organizează în formă descentralizată;
- subunitatea ține evidența creanțelor externe, dar încasarea se face astfel: de subunitate în valută locală, de SCE în $, în proporția arătată;

* Pentru simplificarea operațiilor s-a făcut abstracție de TVA.

Scanned with OKEN Scanner

- fiecare structură organizatorică își organizează evidența cheltuielilor și veniturilor proprii: subunitatea - în valută locală, potrivit legislației locale și în lei, potrivit legislației române, iar SCE în lei;
- la sfârșitul fiecărui exercițiu subunitatea transmite SCE cu note de debitare - creditare cheltuielile efectuate și veniturile realizate, precum și balanța de verificare în lei;
- operațiunile se înregistrează separat pentru exercițiul N în care se construiește obiectivul și pentru exercițiul N + 1 perioada de garanție, atât de către subunitate cât și de către SCE.

7. Precizări privind profitul și impozitul pe profit:

- subunitatea din Iordania calculează profitul și impozitul pe profit pe baza datelor contabilității ținute în valută locală, potrivit legislației locale. Impozitul pe profitul realizat se varsă organului fiscal local în valută locală, operațiunea înregistrându-se atât în contabilitatea ținută în valută locală, cât și în contabilitatea ținută în lei. Profitul net se transferă în țară în valută convertibilă obținută din vânzarea valutei locale.
- SCE din țară, după preluarea și centralizarea cheltuielilor și veniturilor în lei transmise de subunitate, calculează profitul global și impozitul pe profit conform normelor legale din România. Din suma totală a impozitului pe profit deduce impozitul pe profit plătit de subunitate în străinătate și varsă la bugetul statului diferența de impozit.

Calculul indicatorilor necesari contabilizării operațiunilor:

1. **Valoarea lucrării** 9.000 $: 3 = 3.000 D.I., din care:
-în valută locală: 9.000 $ x 30% = 2.700 $: 3 = 900 D.I.
-în valută convertibilă: 9.000 $ x 70% = 6.300 $
2. **Avansul încasat** Total: 9.000 $ x 10% = 900 $, din care:
-în valută locală: 900 $ x 30% = 270 $: 3 = 90 D.I.
-în valută convertibilă: 900 $ x 70% = 630 $
3. **Cota de garanție** reținută de clientul extern:
-în valută locală: 900 D.I. x 10% = 90 D.I.
-în valută convertibilă: 6.300 $ x 10% = 630$
4. **Diferența încasată** pe bază de situații de lucrări*:
-în valută locală: 900 D.I. - (90 D.I. + 90 D.I.) = 720 D.I.
-în valută convertibilă: 6.300 $ - (630 $ + 630 $) = 5.040 $

Înregistrarea operațiunilor la subunitatea din străinătate în exercițiul N
(Contabilitatea ținută în lei conform normelor din România)

1. Încasarea avansului în valută locală de 90 D.I și evidențierea avansului în valută convertibilă transferat în țară SCE de către partenerul extern de 630 $:
- Avansul încasat în valută locală: 90 D.I. x 3 = 270 $ x 14.500 lei = 3.915.000 lei
- Avansul încasat în țară în valută convertibilă de SCE: 630 $ x 14.5000 lei = 9.135.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	419 „Clienți-creditori"	3.915.000
4814 „Decontări privind veniturile"	=	419 „Clienți-creditori"	9.135.000

2. Înregistrarea materialelor aprovizionate pe plan local în sumă de 237 D.I., plata furnizorului local și consumul materialelor:
237 D.I. x 3 = 711 $ x 14.800 lei = 10.522.800 lei

* Valoarea lucrării - avansul reținut - cota de garanție reținută.

Scanned with OKEN Scanner

301 „Materiale consumabile“	=	401 „Furnizori“	10.522.800
401 „Furnizori“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	10.522.800
601 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	=	301 „Materiale consumabile“	10.522.800

3. Înregistrarea materialelor primite din țară de la SCE în sumă de 14.050.000 lei și decontarea cu SCE a consumului lor:

301 „Materiale consumabile“	=	4812 „Decontări privind stocurile“	14.050.000
4812 „Decontări privind stocurile“	=	301 „Materiale consumabile“	14.050.000

4. Cheltuielile cu salariile locale în sumă de 264 D.I., impozitul pe salarii 25%:

-salariile brute: 264 D.I. x 3 = 792 $ x 14.800 lei = 11.721.600 lei
-impozit salarii: 264 D.I. x 25% = 66 D.I. x 3 = 198 $
198 $ x 14.800 lei .....= 2.930.400 lei
-salariile nete: 198 D.I. x 3 = 594 $ x 14.800 lei = 8.791.200 lei

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal-remunerații datorate“	11.721.600
421 „Personal-remunerații datorate“	=	444 „Impozit pe salarii“	2.930.400
%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	11.721.600
421 „Personal-remunerații datorate“			8.791.200
444 „Impozit pe salarii“			2.930.400

5. Cheltuielile cu diurna, cazarea și transportul pe plan local al personalului român în sumă de 150 D.I.:

150 D.I. x 3 = 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei

625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	6.750.000

6. Facturarea lucrărilor executate în sumă de 9.000 $, din care:

-în valută locală: 900 D.I. x 3 = 2.700 $ x 15.000 lei = 40.500.000 lei
-în valută convertibilă: 6.300 $ x 15.500 lei ..... = 94.500.000 lei
Total ..... 135.000.000 lei

411 „Clienți“	=	%	135.000.000
		704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	40.500.000
		481.4 „Decontări privind veniturile“	94.500.000

7. Decontarea cu partenerul extern a contravalorii lucrărilor facturate în valută locală în sumă de 900 D.I. știind că din suma facturată se rețin: avansul încasat de 90 D.I. și cota de garanție de 90 D.I.:

- **reținerea avansului:**

- 90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.000 lei = 4.050.000 lei
- 90 D.I. x 3 = 270 $ x 14.500 lei = 3.915.000 lei (cursul de la încasarea avansului)
-Dcv (-) ..... 135.000 lei

%	=	411 „Clienți“	4.050.000
419 „Clienți-creditori“			3.915.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			135.000

• **reținerea cotei de garanție:**
- 90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.000 lei = 4.050.000 lei

267 „Creanțe imobilizate“	=	411 „Clienți“	4.050.000

• **suma netă încasată:**
- 720 D.I. x 3 = 2.160 $ x 15.200 lei = 32.832.000 lei
- 2.160 $ x 15.000 lei/curs la facturare = 32.400.000 lei
- Dcv (+) ..... 432.000 lei

5124 „Conturi la bănci	=	%	32.832.000
		411 „Clienți“	32.400.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	432.000

8. Decontarea cu partenerul extern a contravalorii lucrărilor facturate în valută convertibilă în sumă de 6.300 $ ştiind că din suma facturată se reţin: avansul încasat de SCE este de 630 $ şi cota de garanție de 630 $:

• **reținerea avansului încasat de SCE:**
- 630 $ x 15.000 lei .....= 9.450.000 lei
- 630 $ x 14.500 lei (cursul la încasare) = 9.135.000 lei
- Dcv (-) ..... 315.000 lei

%	=	411 „Clienți“	9.450.000
419 „Clienți-creditori“			9.135.000
481.4 „Decontări privind veniturile“			315.000

• **reținerea cotei de garanție:**
- 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei

481.4 „Decontări privind veniturile“	=	411 „Clienți“	9.450.000

• **diferența încasată în țară de SCE:**
- 5040 $ x 15.000 lei = 75.600.000 lei

481.4 „Decontări privind veniturile“	=	411 „Clienți“	75.600.000

9. Calculul şi înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente valutei în sold la 31.12.N:
- sold 5124 = 159 D.I. x 3 = 477 $ x 15.600 lei = 7.441.200 lei
- sold scriptic în lei cont 5124 .....= 7.752.600 lei
- Dcv (-) ..... 311.400 lei

666 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	311.400

10. Calculul și înregistrarea diferențelor de conversie aferente creanțelor externe în valută:

- sold 267 = 90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.600 lei = 4.212.000 lei
- sold scriptic în lei cont 267 ..... = 4.050.000 lei
- diferență de conversie-pasiv (+) ..... 162.000 lei

267 „Creanțe imobilizate“	=	477 „Diferențe de conversie-pasiv“	162.000

11. Calculul și înregistrarea provizioanelor la 31.12.N:

-provizionul pentru cota de garanție:

90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.000 lei = 4.050.000 lei

-provizionul pentru cheltuieli în perioada de garanție:

45 D.I. x 3 = 135 $ x 15.600 lei = 2.106.000 lei

Total 6.156.000 lei

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	%	6.156.000
		1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“	4.050.000
		1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	2.106.000

12. Transmiterea către SCE cu notă de debitare a cheltuielilor efectuate în străinătate în valută locală, contabilizate potrivit normelor legale din România:

481.5 „Decontări privind rezultatele“	=	%	35.596.800
		601 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	10.522.800
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări“	6.750.000
		641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	11.721.600
		665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	446.400
		6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	6.156.000

13. Transmiterea către SCE cu notă de creditare a veniturilor realizate în străinătate în valută locală, contabilizate potrivit normelor legale din România:

%	=	481.5 „Decontări privind rezultatele“	40.932.000
704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“			40.500.000
765 „Venituri din diferențe de curs valutar“			432.000

Întocmirea de către subunitate a balanței de verificare la sfârșitul exercițiului N și transmiterea acesteia către SCE din țară:

Balanța de verificare
încheiată la 31.12 N (în lei) de subunitatea ..... din Iordania

Conturi	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Deb.	Cred.	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1512	-	-	-	4.050.000	-	4.050.000	-	4.050.000
1518	-	-	-	2.106.000	-	2.106.000	-	2.106.000
267	-	-	4.212.000	-	4.212.000	-	4.212.000	-
301	-	-	24.572.800	24.572.800	24.572.800	24.572.800		-
401	-	-	10.522.800	10.522.800	10.522.800	10.522.800	-	-
411	-	-	135.000.000	135.000.000	135.000.000	135.000.000	-	-
419	-	-	13.050.000	13.050.000	13.050.000	13.050.000	-	-
421	-	-	11.721.600	11.721.600	11.721.600	11.721.600	-	-
444	-	-	2.930.000	2.930.000	2.930.000	2.930.000	-	-
477	-	-	-	162.000	-	162.000	-	162.000
481.2	-	-	14.050.000	14.050.000	14.050.000	14.050.000	-	-
481.4	-	-	94.500.000	94.500.000	94.500.000	94.500.000	-	-
481.5	-	-	35.596.800	40.932.000	35.596.800	40.930.000	-	5.335.200
5124	-	-	36.747.000	29.305.800	36.747.000	29.305.800	7.441.200	-
601	-	-	10.522.800	10.522.800	10.522.800	10.522.800	-	-
625	-	-	6.750.000	6.750.000	6.750.000	6.750.000	-	-
641	-	-	11.721.600	11.721.600	11.721.600	11.721.600	-	-
665	-	-	446.400	446.400	446.400	446.400	-	-
6812	-	-	6.156.000	6.156.000	6.156.000	6.156.000	-	-
704	-	-	40.500.000	40.500.000	40.500.000	40.500.000	-	-
765	-	-	432.000	432.000	432.000	432.000	-	-
Total	-	-	459.431.800	459.431.800	459.431.800	459.431.800	11.653.200	11.653.200

Înregistrarea operațiunilor la SCE în exercițiul N

1. Avansul încasat de la partenerul extern în valută convertibilă
-630 $ x 14.500 lei = 9.135.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	481.4 „Decontări privind veniturile“	9.135.000

2. Materiale aprovizionate din țară, în sumă de 14.050.000 lei, expediate direct subunității din Iordania și consumul lor în Iordania potrivit notei de debitare a subunității:

481.2 „Decontări privind stocurile“	=	401 „Furnizori“	14.050.000
601 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	=	481.2 „Decontări privind stocurile“	14.050.000

3. Lucrările și serviciile prestate de subcontractanții interni în sumă de 20.000.000 lei:

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	=	401 „Furnizori“	20.000.000

4. Plata furnizorilor interni: 14.050.000 lei + 20.000.000 lei = 34.050.000 lei:

401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	34.050.000

Scanned with OKEN Scanner

5. Cheltuielile cu salariile personalului şi decontarea acestora în sumă de 24.775.000 lei din care: impozit pe salarii 7.432.500 lei, contribuţia de 5% pentru pensia suplimentară, 1.238.750 lei şi contribuţia de 1% pentru fondul de şomaj, 180.750 lei:

641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“	=	421 „Personal-remuneraţii datorate“	24.775.000

421 „Personal-remuneraţii“	=	%	8.852.000
		444 „Impozit pe salarii“	7.432.500
		4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“	1.238.750
		4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“	180.750

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	24.775.000
421 „Personal-remuneraţii datorate“			15.923.000
444 „Impozit pe salarii“			7.432.500
4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“			1.238.750
4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“			180.750

6. Amortizarea mijloacelor fixe date în folosinţa subunităţii în sumă de 1.000.000 lei:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale“	1.000.000

7. Veniturile realizate în valută convertibilă în urma facturării de către subunitate: 6.300 $ x 15.000 lei = 94.500.000 lei:

481.4 „Decontări privind veniturile“	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	94.500.000

8. Decontarea cu partenerul extern a veniturilor facturate în valută convertibilă de 6.300 $, din care: avans încasat 630 $, cota de garanţie 630 $:

- **reţinerea avansului încasat:**
  - 630 $ x 15.000 lei .....= 9.450.000 lei
  - 630 $ x 14.500 lei (curs la încasare) = 9.135.000 lei
  - Dcv (-) ..... 315.000 lei

%	=	481.4 „Decontări privind veniturile“*	9.450.000
481.4 „Decontări privind veniturile“			9.135.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“			315.000

- **reţinerea cotei de garanţie:**
  - 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei

267 „Creanţe imobilizate“	=	481.4 „Decontări privind veniturile“	9.450.000

* Poate fi acceptată şi soluţia înregistrării numai a diferenţei de curs valutar: 665 = 481.4 315.000 lei.

• **încasarea sumei nete** de 5.040 $:
- 5.040 $ x 15.200 lei .....= 76.608.000 lei
- 5.040 $ x 15.000 lei (curs la facturare) = 75.600.000 lei
- Dcv(+) ..... 1.008.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	76.608.000
		481.4 „Decontări privind veniturile“	75.600.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	1.008.000

9. Calculul şi înregistrarea diferenţelor de curs valutar aferente valutei în sold la 31.12.N:
- Sold 5124: 5670 $ x 15.600 lei = 88.452.000 lei
- Sold scriptic în lei 5124 .....= 85.743.000 lei
- Dcv (+) ..... 2.709.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	2.709.000

10. Calculul şi înregistrarea diferenţelor de conversie aferente creanţelor externe în sold:
- Sold 267: 630 $ x 15.600 lei .....= 9.828.000 lei
- Sold scriptic 267 .....= 9.450.000 lei
- Diferenţă de conversie-pasiv (+) .....378.000 lei

267 „Creanţe imobilizate“	=	477 „Diferenţe de conversie-pasiv“	378.000

11. Înregistrarea provizioanelor la 31.12.N:
- pentru cota de garanţie .....9.450.000 lei
- pentru cheltuieli în perioada garanţiei .....4.725.000 lei
Total .....14.175.000 lei

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	%	14.175.000
		1512 „Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor“	9.450.000
		1518 „Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	4.725.000

12. Preluarea cheltuielilor efectuate în străinătate de subunitate, pe baza notei de debitare primită:

%	=	481.5 „Decontări privind rezultatele“	35.596.800
601 „Cheltuieli privind materialele consumabile“			10.522.800
625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări“			6.750.000
641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“			11.721.600
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“			446.400
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“			6.156.000

Scanned with OKEN Scanner

13. Preluarea veniturilor realizate în străinătate de subunitate, pe baza notei de creditare primite:

481.5 „Decontări privind rezultatele“	=	%	40.932.000
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	40.500.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	432.000

14. Repartizarea la 31.12.N a cheltuielilor totale asupra rezultatului exercițiului (cheltuielile SCE + cheltuielile subunității):

121 „Profit şi pierdere“	=	%	109.911.800
		601 „Cheltuieli privind materiale consumabile“	24.572.800
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări“	6.750.000
		628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“	20.000.000
		641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“	36.496.600
		665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	761.400
		6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	1.000.000
		6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	20.331.000

15. Încorporarea la 31.12.N a veniturilor totale în rezultatul exercițiului (veniturile SCE + veniturile subunității):

%	=	121 „Profit şi pierderi“	139.149.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“			135.000.000
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“			4.149.000

16. Calculul, înregistrarea impozitului pe profit şi repartizarea cheltuielilor cu impozitul pe profit:

a) Cont 121:

- venituri .....= 139.149.000 lei
- cheltuieli .....= 109.911.800 lei
- profit brut..... 29.237.200 lei*

b) impozit pe profit: 29.237.200 x 38% .....= 11.110.136 lei

c) impozit pe profit vărsat în străinătate de subunitate
(114 D.I. profit x 25% = 28,5 D.I. x 3 = 85,5 $ x 15.6000 lei) .....1.333.800 lei

d) impozit pe profit de vărsat în țară .....9.776.336 lei

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	=	441 „Impozitul pe profit“	11.110.136
121 „Profit şi pierdere“	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	11.110.136

* Se consideră că profitul brut este şi profit impozabil (s-a făcut abstracție de deducerile fiscale şi de cheltuielile nedeductibile fiscal).

Scanned with OKEN Scanner

Balanța de verificare
încheiată la 31.12.N de SCE

Conturi	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Deb.	Cred.	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
121	-	-	121.021.936	139.149.000	121.021.936	139.149.000	-	18.127.064
1512	-	-	-	9.450.000	-	9.450.000	-	9.450.000
1518	-	-	-	4.725.000	-	4.725.000	-	4.725.000
267	-	-	9.828.000	-	9.828.000	-	9.828.000	-
281	-	-	-	1.000.000	-	1.000.000	-	1.000.000
401	-	-	34.050.000	34.050.000	34.050.000	34.050.000	-	-
421	-	-	24.775.000	24.775.000	24.775.000	24.775.000	-	-
4312	-	-	1.238.750	1.238.750	1.238.750	1.238.750	-	-
4372	-	-	180.750	180.750	180.750	180.750	-	-
441	-	-	11.110.136	-	11.110.136	-	-	11.110.136
444	-	-	7.432.500	7.432.500	7.432.500	7.432.500	-	-
477	-	-	-	378.000	-	378.000	-	378.000
				%				
481.2	-	-	14.050.000	14.050.000	14.050.000	14.050.000	-	-
481.4	-	-	103.635.000	103.635.000	103.635.000	103.635.000	-	-
481.5	-	-	40.932.000	35.596.800	40.932.000	35.596.800	5.335.200	-
5121	-	-	-	58.825.000	-	58.825.000	-	58.825.000
5124	-	-	88.452.000	-	88.452.000	-	88.452.000	-
601	-	-	24.572.800	24.572.800	24.572.800	24.572.800	-	-
625	-	-	6.750.000	6.750.000	6.750.000	6.750.000	-	-
628	-	-	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	-	-
641	-	-	36.496.600	36.496.600	36.496.600	36.496.600	-	-
665	-	-	761.400	761.400	761.400	761.400	-	-
6811	-	-	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	-	-
6812	-	-	20.331.000	20.331.000	20.331.000	20.331.000	-	-
691	-	-	11.110.136	11.110.136	11.110.136	11.110.136	-	-
704	-	-	135.000.000	135.000.000	135.000.000	135.000.000	-	-
765	-	-	4.149.000	4.149.000	4.149.000	4.149.000	-	-
Total	-	-	705.766.872	705.766.872	705.766.872	705.766.872	103.615.200	103.615.200

În continuare, se procedează la centralizarea balanței de verificare a subunității (exclusiv conturile din clasele 6 şi 7) cu cea a SCE:

Balanța de verificare centralizată a SCE
încheiată la 31.12.N

Conturi	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Deb.	Cred	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
121	-	-	121.021.936	139.149.000	121.021.936	139.149.000	-	18.127.064
1512			-	**13.500.000**	-	**13.500.000**	-	**13.500.000**
- SCE	-	-	-	9.450.000	-	9.450.000	-	9.450.000
- Sub	-	-	-	4.050.000	-	4.050.000	-	4.050.000
1518			-	**6.831.000**	-	**6.831.000**		**6.831.000**
SCE	-	-	-	4.725.000	-	4.725.000	-	4.725.000
Sub	-	-	-	2.106.000	-	2.106.000	-	2.106.000
267	-	-	**14.040.000**		**14.040.000**		**14.040.000**	
- SCE	-	-	9.828.000	-	9.828.000	-	9.828.000	
- Sub	-	-	4.212.000	-	4.212.000	-	4.212.000	

Scanned with OKEN Scanner

281	-	-	-	1.000.000	-	1.000.000	-	1.000.000
301 Sub	-	-	24.572.800	24.572.800	24.572.800	24.572.800		-
401			**44.572.800**	**44.572.800**	**44.572.800**	**44.572.800**	-	-
- SCE	-	-	34.050.000	34.050.000	34.050.000	34.050.000		
- Sub	-	-	10.522.800	10.522.800	10.522.800	10.522.800		
411 Sub	-	-	135.000.000	135.000.000	135.000.000	135.000.000	-	-
419 Sub	-	-	13.050.000	13.050.000	13.050.000	13.050.000	-	-
421			**36.496.600**	**36.496.600**	**36.496.600**	**36.496.600**	-	-
- SCE	-	-	24.775.000	24.775.000	24.775.000	24.775.000		
- Sub	-	-	11.721.600	11.721.600	11.721.600	11.721.600		
4312	-	-	1.238.750	1.238.750	1.238.750	1.238.750	-	-
4372	-	-	180.750	180.750	180.750	180.750	-	-
441	-	-	-	11.110.136	-	11.110.136	-	11.110.136
444	-	-	**10.362.500**	**10.362.500**	**10.362.500**	**10.362.500**	-	-
- SCE	-	-	7.432.500	7.432.500	7.432.500	7.432.500		
-Sub			2.930.000	2.930.000	2.930.000	2.930.000		
477	-	-		**540.000**		**540.000**		540.000
- SCE			-	378.000	-	378.000		
- Sub	-	-	-	162.000	-	162.000		
481/st			**28.100.000**	**28.100.000**	**28.100.000**	**28.100.000**		
- SCE	-	-	14.050.000	14.050.000	14.050.000	14.050.000		
- Sub	-	-	14.050.000	14.050.000	14.050.000	14.050.000		
481/v			**198.135.000**	**198.135.000**	**198.135.000**	**198.135.000**		
- SCE	-	-	103.635.000	103.635.000	103.635.000	103.635.000		
- Sub	-	-	94.500.000	94.500.000	94.500.000	94.500.000		
481/R			**76.528.800**	**76.528.800**	**76.528.800**	**76.528.800**		
- SCE	-	-	40.932.000	35.596.800	40.932.000	35.596.800		
- Sub	-	-	35.596.800	40.932.000	35.596.800	40.932.000		
5121	-	-	-	58.825.000	-	58.825.000		58.825.000
5124			**125.199.000**	**29.305.800**	**125.199.000**	**29.305.800**	**95.893.200**	-
- SCE	-	-	88.542.000	-	88.542.000	-	88.452.000	
- Sub	-	-	36.747.000	29.305.800	36.747.000	29.305.800	7.441.200	
601	-	-	24.572.800	24.572.800	24.572.800	24.572.800	-	-
625	-	-	6.750.000	6.750.000	6.750.000	6.750.000	-	-
628	-	-	20.000.000	20.000.000	20.000.000	20.000.000	-	-
641	-	-	36.496.000	36.496.000	36.496.000	36.496.000	-	-
665	-	-	761.400	761.400	761.400	761.400	-	-
6811	-	-	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	-	-
6812	-	-	20.331.000	20.331.000	20.331.000	20.331.000	-	-
691	-	-	11.110.136	11.110.136	11.110.136	11.110.136	-	-
704	-	-	135.000.000	135.000.000	135.000.000	135.000.000	-	-
765	-	-	4.149.000	4.149.000	4.149.000	4.149.000	-	-
Total			1.088.984.272	1.088.984.272	1.088.984.272	1.088.984.272	109.933.200	109.933.200

Scanned with OKEN Scanner

După întocmirea balanţei de verificare centralizate, pe baza datelor ei se întocmeşte bilanţul contabil.

Bilanţul contabil (simplificat)
încheiat de SCE „X" la 31.12.N

Activ		Pasiv	
Posturi	Lei	Posturi	Lei
267	14.040.000	121	18.127.064
5124	95.893.200	1512	13.500.000
		1518	6.831.000
		281*	1.000.000
		441	11.110.136
		477	540.000
		5121	58.825.000
TOTAL	109.933.200	TOTAL	109.933.200

Concluzie:

- **disponibilul** calculat ca sold al ct. 512
(95.893.200 lei - 58.825.000 lei) ..... 37.068.200 lei
-creanţa de încasat din contul 267 ..... 14.040.000 lei
Total 51.108.200 lei
- **acoperă:**
-profitul calculat de ..... 18.127.064 lei
-provizioanele constituite ..... 20.331.000 lei
-amortizarea ..... 1.000.000 lei
-câştigurile latente ..... 540.000 lei
-impozitul pe profit ..... 11.110.136 lei
Total 51.108.200 lei

Înregistrarea operaţiunilor în exerciţiul N + 1 la subunitatea din străinătate

1. Anularea diferenţelor de conversie-pasiv din exerciţiul N:

477 „Diferenţe de conversie-pasiv"	=	267 „Creanţe imobilizate"	162.000

2. Plata impozitului pe profitul realizat în exerciţiul N:
- profit brut realizat: 114 D.I. x 25% cota de impozit = 28,5 D.I. impozit
- suma impozitului în lei: 28,5 D.I. x 3 = 85,5 $ x 15.6000 lei = 1.333.800 lei

481.5 „Decontări privind rezultatele"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	1.333.800

3. Transferarea către SCE din ţară a profitului net în valută convertibilă:
- profit net în valută locală: 114 D.I. - 28,5 D.I. = 85,5 D.I.
- profit net în valută convertibilă: 85,5 D.I. x 3 = 256,5 $
- profit net în lei: 256,5 $ x 15.600 lei/$ = 4.001.400 lei

481.5 „Decontări privind rezultatele"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	4.001.400

* În realitate contul 281 nu apare ca post în pasivul bilanţului. El rectifică în activ valoarea contabilă a imobilizărilor corporale aducând-o la nivelul valorii rămase (netă). Cum în exemplul luat nu am urmărit existenţa şi mişcarea imobilizărilor corporale a apărut această situaţie „teoretică".

Scanned with OKEN Scanner

4. Materiale consumabile primite de la SCE din țară pentru cheltuieli în perioada de garanție de 2.000.000 lei și evidențierea consumului lor (prin nota de debitare transmisă SCE):

301 „Materiale consumabile“	=	481.2 „Decontări privind stocurile“	2.000.000
481.2 „Decontări privind stocurile“	=	301 „Materiale consumabile“	2.000.000

5. Cheltuieli cu diurnă, cazare, transport local pentru personalul român care lucrează în Iordania:

- 15 D.I. x 3 = 45 $ x 15.600 lei/$ = 702.000 lei

625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	702.000

6. Servicii prestate de terți din Iordania în sumă de 30 D.I. reprezentând cheltuieli în perioada de garanție:

- 30 D.I. x 3 = 90 $ x 15.600 lei = 1.404.000 lei

628 „Alte cheltuieli cu serviciile“ executate de terți“	=	401 „Furnizori“	1.404.000
401 „Furnizori“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	1.404.000

7. Încasarea cotei de garanție de 90 D.I. de la partenerul extern:

- 90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.600 lei ..... = 4.212.000 lei
- 270 $ x 15.000 lei/curs la facturare .....= 4.050.000 lei
- Dcv (+) ..... 162.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	4.212.000
		267 „Creanțe imobilizate“	4.050.000
		765 „ Venituri din diferențe de curs valutar“	162.000

8. Anularea provizioanelor constituite în exercițiul N:

%	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	6.156.000
1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“			4.050.000
1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli“			2.106.000

9. Transmiterea către SCE, cu notă de debitare, a cheltuielilor efectuate în perioada de garanție:

481.5 „Decontări privind rezultatele“	=	%	2.106.000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări“	702.000
		628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	1.404.000

Scanned with OKEN Scanner

10. Transmiterea către SCE, cu notă de creditare, a veniturilor realizate în perioada de garanție:

%	=	418.5 „Decontări privind rezultatele"	6.318.000
765 „Venituri din diferențe de curs valutare"			162.000
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli"			6.156.000

11. Plata impozitului pe profit realizat în exercițiul N + 1*:
- profit brut realizat: 90 D.I. x 25% cota de impozit = 22,5 D.I.
- suma impozitului în lei: 22,5 D.I. x 3 = 67,5 $ x 15.600 lei = 1.053.000 lei

481.5 „Decontări privind rezultatele"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	1.053.000

12. Transferarea către SCE din țară a profitului net în valută convertibilă:
- profit net în valută locală: 90 D.I. - 22,5 D.I. = 67,5 D.I.
- profit net în valută convertibilă: 67,5 D.I. x 3 = 202,5 $
- profit net în lei: 202,5 $ x 15.600 lei = 3.159.000 lei

481.5 „Decontări privind rezultatele"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	3.159.000

Întocmirea de către subunitate a balanței de verificare la sfârșitul exercițiului N + 1 și transmiterea acesteia către SCE din țară:

Balanța de verificare
încheiată la 31.12.N + 1 (în lei) de subunitatea ..... din Iordania

Conturi	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debit.	Credit.
1512	-	4.050.000	4.050.000	-	4.050.000	4.050.000	-	-
1518	-	2.106.000	2.106.000	-	2.106.000	2.106.000	-	-
267	4.212.000	-	-	4.212.000	4.212.000	4.212.000	-	-
301	-	-	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-	-
401	-	-	1.404.000	1.404.000	1.404.000	1.404.000	-	-
477	-	162.000	162.000	-	162.000	162.000	-	-
481.2	-	-	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-	-
481.5	-	5.335.200	11.653.200	6.318.000	11.653.200	11.653.200	-	-
5124	7.441.200	-	4.212.000	11.653.200	11.653.200	11.653.200	-	-
625	-	-	702.000	702.000	702.000	702.000	-	-
628	-	-	1.404.000	1.404.000	1.404.000	1.404.000	-	-
765	-	-	162.000	162.000	162.000	162.000	-	-
7812	-	-	6.156.000	6.156.000	6.156.000	6.156.000	-	-
Total	11.653.200	11.653.200	36.011.200	36.011.200	47.664.400	47.664.400	-	-

Așa cum rezultă din balanța de verificare la sfârșitul exercițiului N + 1 când expiră perioada de garanție, toate conturile se închid.

* Operațiunea are loc, așa cum s-a văzut mai înainte, în exercițiul N + 2. Ea s-a înregistrat în exercițiul N + 1 pentru eliminarea operațiunilor în N + 2.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea operațiunilor în exercițiul N + 1 la SCE din țară

1. Anularea diferențelor de conversie-pasiv din exercițiul N:

477 „Diferențe de conversie-pasiv“	=	267 „Creanțe imobilizate“	378.000

2. Înregistrarea impozitului pe profit vărsat în străinătate de către subunitate în sumă de 1.333.800 lei (vezi operațiunea 2 la subunitate în N + 1):

441 „Impozit pe profit“	=	481.5 „Decontări privind rezultatele“	1.333.800

3. Plata la bugetul statului a diferenței de impozit pe profit în sumă de 9.776.336 lei:
- profit brut în N: 139.149.000 lei - 109.911.800 lei = 29.237.800 lei
- impozit pe profit: 29.237.800 lei x 38% = 11.110.136 lei
- impozit pe profit vărsat în străinătate: = 1.333.800 lei
- impozit pe profit de vărsat în țară = 9.776.336 lei

441 „Impozit pe profit“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	9.776.336

4. Încasarea profitului net de la subunitate în sumă de 3.159.000 li:
202,5 $ x 15.600 li = 3.159.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	481.5 „Decontări privind rezultatele“	3.159.000

5. Cheltuielile efectuate în perioada de garanție: stocuri de materiale aprovizionate din țară de 2.000.000 lei:

481.2 „Decontări privind stocurile“	=	401 „Furnizori“	2.000.000
401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	2.000.000
601 „Cheltuieli privind materialele consumabile“	=	481.2 „Decontări privind stocurile“	2.000.000

6. Încasarea cotei de garanție în valută convertibilă de la partenerul extern:
- Val. în lei la încasare: 630 $ x 15.600 lei = 9.828.000 lei
- Val. în lei la reținere: 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei
- Dcv(+) ..... 378.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	9.828.000
		267 „Creanțe imobilizate“	9.450.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	378.000

7. Anularea provizioanelor constituite în exercițiul N:

%	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	14.175.000
1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“			9.450.000
1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli“			4.725.000

8. Preluarea cheltuielilor transmise de subunitatea cu notă de debitare:

%	=	481.5 „Decontări privind rezultatele“	2.106.000
625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări“			702.000
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“			1.404.000

9. Preluarea veniturilor transmise de subunitate cu notă de creditare:

481.5 „Decontări privind rezultatele“	=	%	6.318.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	162.000
		7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	6.156.000

10. Repartizarea cheltuielilor totale asupra rezultatului exercițiului:

121 „Profit şi pierdere“	=	%	4.106.000
		601 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	2.000.000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări“	702.000
		628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“	1.404.000

11. Repartizarea veniturilor totale asupra rezultatului exercițiului:

%	=	121 „Profit şi pierdere“	20.871.000
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“			540.000
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“			20.331.000

12. Calculul, înregistrarea şi repartizarea cheltuielilor cu impozitul pe profitul realizat în N+1:

- profit brut realizat: 20.871.000 lei - 4.106.000 lei = 16.765.000 lei
- impozit pe profit: 16.765.000 lei x 38% = 6.370.700 lei
- impozit pe profit vărsat în străinătate: = 1.053.000 lei
- impozit pe profit de vărsat în țară 5.317.700 lei

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	=	441 „Impozitul pe profit“	6.370.700
121 „Profit şi pierdere“	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	6.370.700

13. Decontarea impozitului pe profitul realizat în N + 1:

a)Reţinerea impozitului vărsat de subunitate în străinătate:

441 „Impozit pe profit“	=	4815 „Decontări privind rezultatele“	1.053.000

b)Vărsarea diferenţei de impozit la buget:

441 „Impozit pe profit“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	5.317.700

Scanned with OKEN Scanner

14. Încasarea de la subunitate a profitului net realizat (în valută convertibilă):

a) profit brut realizat: 90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.600 lei = 4.212.000 lei

b) impozit pe profit în străinătate: 90 D.I. x 25% = 22,5 D.I. x 3 = 67,5 $

c) impozit pe profit în străinătate în lei: 67,5 $ x 15.600 lei = 1.053.000 lei

d) profit net (a-c): 202,5 $ x 15.6000 lei = 3.159.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	481.5 „Decontări privind rezultatele"	3.159.000

Balanța de verificare
încheiată la 31.12.N + 1 de către SCE „X"

Conturi	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debit.	Credit.
121	-	18.127.064	10.476.700	20.476.700	10.476.700	38.998.064	-	28.521.364
1512	-	9.450.000	9.450.000	-	9.450.000	9.450.000	-	-
1518	-	4.725.000	4.725.000	-	4.725.000	4.725.000	-	-
267	9.828.000	-	-	9.828.000	9.828.000	9.828.000	-	-
281	-	1.000.000	-	-	-	1.000.000	-	1.000.000
401	-	-	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-	-
441	-	11.110.136	17.480.836	6.370.700	17.480.836	17.480.836	-	-
477	-	378.000	378.000	-	378.000	378.000	-	-
481.2	-	-	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-	-
481.5	5.335.200	-	6.318.000	11.653.200	11.653.200	11.653.200	-	-
5121	-	58.825.000	-	17.094.036	-	75.919.036	-	75.919.036
5124	88.452.000	-	16.988.400	-	105.440.400	-	105.440.400	-
601	-	-	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-	-
625	-	-	702.000	702.000	702.000	702.000	-	-
628	-	-	1.404.000	1.404.000	1.404.000	1.404.000	-	-
691	-	-	6.370.700	6.370.700	6.370.700	6.370.700	-	-
765	-	-	540.000	540.000	540.000	540.000	-	-
7812	-	-	20.331.000	20.331.000	20.331.000	20.331.000	-	-
Total	103.615.200	103.615.200	101.164.636	101.164.636	204.779.836	204.779.836	105.440.400	105.440.400

Notă

Întrucât la sfârșitul exercițiului N + 1 conturile subunității sunt închise, s-a renunțat la întocmirea balanței de verificare centralizate.

Se înțelege că bilanțul contabil are ca bază de întocmire balanța de verificare a SCE din N+1.

Bilanțul contabil
încheiat la 31.12.N+1 de către SCE „X"

Activ — Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	105.440.400	121	28.521.364
		281	1.000.000
		5121	75.919.036
Total	105.440.400	Total	105.440.400

Beneficiul din bilanț de 28.521.364 lei se regăsește ca disponibilități bănești în contul 512 (105.440.400 lei + 75.919.036 = 29.521.364 lei minus amortizarea 1.000.000 lei care, în condițiile evidențierii mijloacelor fixe, nu ar fi apărut în bilanț, diminuând valoarea contabilă a acestora).

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Contabilitatea lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate în comision

2.2.1. Particularitățile organizării activității și contabilității

În modalitatea executării lucrărilor în străinătate în comision, relațiile economice interne și externe sunt dimensionate sub aspect juridic prin două tipuri de contracte: **contracte de comision,** încheiate între SCE și unitățile de construcții-montaj din țară, și **contracte externe,** încheiate între SCE și beneficiarii externi. Contractele externe se încheie în numele SCE, dar pe contul și riscul unităților de construcții-montaj.

Rezultă că la executarea lucrărilor în străinătate participă efectiv trei structuri organizatorice: subunitățile din străinătate subordonate SCE; SCE în calitate de contractant general; unitatea de construcții-montaj în calitate de executant.

Fiind vorba de o activitate desfășurată în comision, toate cheltuielile necesitate de executarea lucrărilor cad în sarcina unităților de construcții-montaj (U.C.M:). Acestea își recuperează cheltuielile din prețul încasat de la beneficiarii externi prin intermediul SCE.

În ce privește SCE, acestea nu efectuează cheltuieli de executare a lucrărilor în străinătate. Cheltuielile efectuate de SCE sunt cele generale (de administrație și conducere) și au ca sursă de finanțare comisionul reținut unităților de construcții-montaj din prețul extern. Este posibilă și situația ca, în funcție de prevederile contractuale, comisionul SCE să se recupereze de la beneficiarii externi. Se înțelege că, în această ipoteză, unitățile de construcții-montaj încasează efectiv prețul extern, iar SCE prețul extern + comisionul cuvenit.

Față de cele de mai sus, **cheltuielile** ocazionate de executarea lucrărilor în comision sunt efectuate astfel:

- subunitățile din străinătate efectuează cheltuielile externe în valută locală. Sursa de finanțare o constituie partea din prețul extern încasat în valută locală de subunități, inițial ca avans și ulterior pe măsura executării lucrărilor.

Separat de cheltuielile externe în valută locală, subunitățile efectuează și cheltuieli proprii de administrație și conducere care au însă ca sursă de finanțare sumele în valută încasate de la SCE din comisionul reținut UCM din prețul extern sau din comisionul încasat de la partenerii externi;

- SCE efectuează doar cheltuieli proprii de administrație care au ca sursă de finanțare comisionul reținut UCM sau cel încasat de la partenerii externi;
- UCM efectuează toate cheltuielile necesitate de executarea lucrărilor în străinătate și anume: cheltuielile externe în valută locală, efectuate prin intermediul SCE, finanțate din partea prețului extern încasat în valută locală; cheltuielile interne în lei, efectuate în țară, care au ca sursă de finanțare, de asemenea, prețul extern încasat însă în valută convertibilă.

Remarcă. Dacă prin contractul extern se convine, tot prețul extern se încasează în valută convertibilă. În acest caz, subunitățile din străinătate vor schimba valuta convertibilă în valută locală pentru efectuarea cheltuielilor externe.

În ce privește **veniturile** din lucrările de construcții-montaj în străinătate acestea sunt facturate și decontate, de regulă, astfel:

- subunitățile din străinătate facturează beneficiarilor externi lucrările executate atât în valută locală (pentru acoperirea cheltuielilor externe și asigurarea profitului în valută locală al UCM), cât și în valută convertibilă (pentru acoperirea cheltuielilor interne ale

Scanned with OKEN Scanner

UCM şi asigurarea profitului acestora în valută convertibilă). Încasarea preţului extern se face iniţial ca avans în valută locală şi apoi diferenţa, pe măsura executării lucrărilor facturate în valută locală;

- SCE încasează contravaloarea lucrărilor executate iniţial ca avans în valută convertibilă şi apoi, pe măsura facturării lucrărilor, pentru diferenţă în valută convertibilă.

Avansul încasat în valută convertibilă se transferă UCM fie în valută convertibilă, fie în lei, în modalitatea convenită.

Diferenţa preţului extern încasat în valută (facturată pe măsura executării lucrărilor, de regulă trimestrial) se decontează UCM după efectuarea următoarelor reţineri:

a. avansul plătit UCM;
b. comisionul cuvenit SCE;
c. cota de garanţie reţinută de partenerul extern;
d. cota de risc, penalităţi neprevăzute pentru cheltuieli în perioada de garanţie;
e. cheltuielile în valută locală efectuate de subunităţi;
f. alte reţineri (impozitul pe profit plătit în străinătate etc.).

- UCM încasează lucrările executate prin intermediul SCE astfel: a) iniţial ca avans (valuta încasată de SCE se transformă în lei la cursul zilei în care se face operaţiunea de transfer); b) ulterior, pe măsura executării lucrărilor, după efectuarea reţinerilor de către SCE.

Câteva remarci.

Prima. Cota de garanţie reţinută de partenerii externi, de regulă, se restituie SCE la expirarea perioadei de garanţie dacă derularea contractelor s-a făcut conform clauzelor stabilite. La rândul lor, SCE restituie UCM cota de garanţie încasată.

A doua. Cota de risc, penalităţi şi neprevăzute, reţinută de către SCE UCM în valută convertibilă se utilizează pentru efectuarea de cheltuieli în perioada de garanţie cu această destinaţie, în calitatea lor de contractant general. La expirarea perioadei de garanţie suma rămasă neconsumată se restituie UCM

A treia. Cheltuielile şi veniturile proprii ale subunităţilor şi SCE au ca sursă de finanţare comisionul perceput de SCE, care se evidenţiază ca venit (704) doar la SCE. Din venitul din comision SCE transferă subunităţilor sumele necesare efectuării cheltuielilor proprii.

A patra. Impozitul pe profitul realizat în străinătate de subunităţi se calculează şi se plăteşte potrivit legislaţiei locale. În ţară, impozitul pe profit se calculează pentru întreaga activitate din care se deduce impozitul plătit în străinătate şi se plăteşte bugetului de stat doar diferenţa.

A cincea. După plata impozitului pe profit realizat în străinătate subunităţile transferă SCE din ţară profitul net în valută convertibilă (după efectuarea schimbului valutar). Suma respectivă rămâne la SCE întrucât aceasta plăteşte UCM preţul extern mai puţin reţinerile făcute.

Contabilitatea lucrărilor de construcţii-montaj executate în străinătate în comision se organizează, în principiu, după metodologia lucrărilor executate pe cont propriu, însă modul de organizare a activităţii, dublat de caracteristicile operaţiunilor în comision, au condus la unele particularităţi ale metodologiei de contabilizare, şi anume:

Scanned with OKEN Scanner

1. Operațiunile economico-financiare referitoare la lucrările în străinătate se reflectă în contabilitatea a trei structuri organizatorice: subunitățile SCE, SCE, UCM

2. Cheltuielile generate și veniturile realizate din lucrările executate în străinătate se reflectă numai în contabilitatea UCM cu ajutorul conturilor din clasele 6 și 7. Teoretic, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, UCM calculează rezultatul global al activității ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate, grupate în funcție de natura lor (exploatare, financiare, excepționale). Practic însă, potrivit legislației din România, rezultatul și impozitul se calculează, respectiv se varsă periodic în cursul exercițiului financiar.

3. La SCE cheltuielile și veniturile din executarea de lucrări în străinătate în comision sunt evidențiate cu ajutorul contului 481 „Decontări între unitate și subunități", în conturile de gradul II 481.3 „Decontări privind cheltuielile" și 481.4 „Decontări privind veniturile". În continuare, conturile sintetice de gradul II ar urma să se dezvolte în analitic pe feluri de cheltuieli și de venituri din clasele 6 și 7. Această dezvoltare în analitic a contului 481 se impune pentru a permite UCM să înregistreze în contabilitatea lor cheltuielile și veniturile în conturile din clasele 6 și 7.

4. Subunitățile SCE din străinătate și SCE reflectă în contabilitatea lor ca cheltuieli proprii în conturile din clasa 6 doar cheltuielile de administrație și conducere (cheltuielile generale). Pentru acoperirea cheltuielilor generale ale subunităților, SCE le transferă valuta convertibilă în cont, relația de transfer fiind mediată în contabilitatea subunităților și SCE cu ajutorul contului 481.6 „Decontări privind trezoreria". La sfârșitul exercițiului financiar subunitățile nu calculează rezultat financiar. Ele transferă cu notă de debitare cheltuielile proprii de conducere către SCE.

5. Similar lucrărilor pe cont propriu, beneficiarii externi rețin din prețul extern cota de garanție de bună execuție care se reflectă în contabilitatea SCE ca o creanță imobilizată cu ajutorul contului 267 „Creanțe imobilizate". La rândul său, SCE reține UCM cota respectivă din prețul extern. La SCE cota reținută de UCM se reflectă în creditul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate". Separat de cota de garanție, SCE rețin UCM și o cotă de risc, penalități și neprevăzute (c.r.p.n.) pentru acoperirea cheltuielilor cu această destinație în perioada de garanție. La expirarea perioadei de garanție SCE restituie UCM cota de garanție și c.r.p.n. neconsumată.

6. Fiind vorba de operațiuni efectuate în comision, SCE și subunitățile lor din străinătate nu constituie provizioane pentru cota de garanție reținută de beneficiarii externi și nici pentru cheltuielile care, eventual, ar urma să se efectueze în perioada de garanție din c.r.p.n.

7. Datorită faptului că la sfârșitul exercițiului financiar SCE calculează pentru creanțele și angajamentele în valută existente în sold diferențe de conversie, este necesar ca SCE să realizeze o evidență distinctă, prin intermediul conturilor analitice, a creanțelor și angajamentelor provenite din operațiuni pe cont propriu față de cele în comision. Diferențierea se impune pentru a nu se constitui la SCE provizioane pentru deprecieri pentru creanțele și angajamentele în valută provenite din operațiunile în comision.

Evident că, față de particularitățile menționate, prevederile contractuale cu privire la exprimarea, facturarea și decontarea prețului extern, precum și modul de realizare a evidenței creanțelor externe pot conduce la alte variante ale metodologiei de contabilizare.

Scanned with OKEN Scanner

2.2.2. Contabilitatea operațiunilor privind lucrările de construcții-montaj executate în străinătate în comision

Particularizările organizării activității lucrărilor de construcții-montaj executate în străinătate în comision diferențiază metodologia contabilă a operațiunilor economico-financiare sub aspectele menționate.

Pentru a pune în evidență metodologia specifică, menținem datele convenționale privind lucrările pe cont propriu, prezentate în par. 214, cu următoarele modificări:

- cheltuielile externe efectuate în valută locală de subunitatea din străinătate sunt de 786 D.I. (2.358 $), din care: materiale 237 D.I.; salarii 264 D.I.; provizioane pentru cota garanție 90 D.I.; provizioane pentru cheltuieli în perioada de garanție 45 D.I.; diurnă, cazare, transport local 150 D.I.;
- prețul extern al lucrării de 3.000 D.I. se decontează astfel: 2.700 $ în valută locală (900 D.I.) se încasează direct de către subunitate, iar 6.300 $ (2.100 D.I.) se încasează în țară de SCE;
- comisionul SCE negociat, înscris în contractul de comision, este de 5% din prețul extern adică 450 $ şi se reține de către SCE unității de construcție-montaj pe măsura facturării lucrării:
- separat de cota de garanție de 630 $, de avansul încasat şi de comision, SCE mai reține din prețul extern o cotă de risc, penalități şi neprevăzute (c.r.p.n.) în sumă de 450 $, destinată să finanțeze atât cheltuielile externe în valută locală 45 D.I. (135 $), cât şi cheltuielile interne în lei (2.000.000 lei) în perioada de garanție;
- cheltuielile efective în perioada de garanție sunt:

a) cheltuieli efectuate în străinătate de subunitate 45 D.I. (135 $) din care: servicii prestate de terți 30 D.I.; diurnă, cazare, transport local 15 D.I.;

b) cheltuieli efectuate în țară de către UCM reprezentând materiale cumpărate pentru reparații şi remedieri în sumă de 2.000.000 lei;

- pentru simplificarea operațiunilor se face abstracție de cheltuielile generale ale subunității şi SCE.
- impozitul pe profitul realizat în străinătate se calculează şi se varsă de subunitate şi se reține în țară de SCE din impozitul total pe profitul realizat.

Luând în considerare datele menționate la lucrările pe cont propriu şi modificările menționate mai sus, metodologia contabilă a lucrărilor în străinătate în comision, în varianta propusă, se prezintă astfel:

I. Operațiunile economico-financiare care au loc în exercițiul N

A. Operațiunile economico-financiare la subunitatea SCE din străinătate

1. Încasarea avansului în valută locală în proporție de 10% din valoarea lucrării în valută locală şi evidențierea avansului în valută convertibilă de 10% din valoarea lucrării în valută convertibilă transferată în țară la SCE de către beneficiarul extern:

➢ **valută locală:** 3.000 D.I. x 30% = 900 D.I. x 10% = 90 D.I.

90 D.I. x 3 = 270 $ x 14.500 lei = 3.915.000 lei

➢ **valută convertibilă:** 3.000 D.I. x 70% = 2.100 D.I. x 3 = 6.300 $ x 10% = 630 $

630 $ x 14.500 lei = 9.135.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	419 „Clienți-creditori“	3.915.000
481.4 „Decontări privind veniturile“	=	419 „Clienți-creditori“	9.135.000

2. Înregistrarea materialelor aprovizionate pe plan local de 237 D.I., plata acestora și consumul lor. Cursul $ = 14.800 lei

- 237 D.I. x 3 = 711 $
- 711 $ x 14.800 lei = 10.522.800 lei

301 „Materiale consumabile“	=	401 „Furnizori“	10.522.800
401 „Furnizori“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	10.522.800
601 „Cheltuieli cu materiale consumabile“	=	301 „Materiale consumabile“	10.522.800

3. Materiale gestionate de subunitate, furnizate de UCM pentru consumul în străinătate (2.000.000 lei):

301 „Materiale consumabile“	=	462 „Creditori diverşi“	2.000.000
462 „Creditori diverşi“	=	301 „Materiale consumabile“	2.000.000

4. Cheltuielile cu salariile personalului local în sumă de 264 D.I., în $ 792, în lei 11.721.6000 lei (14.800 le/$); impozitul pe salarii 2.930.400 lei, suma netă de plată 8.791.200 lei:

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal-remunerații datorate“	11.721.600
421 „Personal-remunerații datorate“	=	444 „Impozit pe salarii“	2.930.400
%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	11.721.600
421 „Personal-remunerații datorate“			8.701.200
444 „Impozit pe salarii“			2.930.400

5. Cheltuielile cu diurna, cazarea și transportul local al personalului român: 150 D.I. x 3 = 450 $ x 15.000 lei/$ = 6.750.000 lei:

625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	6.750.000

6. Facturarea lucrării partenerului extern:

- **în valută locală:**
  900 D.I. x 3 = 2.700 $ x 15.000 lei .....= 40.500.000 lei
- **în valută convertibilă:**
  2.100 D.I. x 3 = 6.300 $ x 15.000 lei.....= 94.500.000 lei
  Total..... 135.000.000 lei

411 „Clienți“	=	%	135.000.000
		704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	40.500.000
		481.4 „Decontări privind veniturile“	94.500.000

Scanned with OKEN Scanner

7. Decontarea cu partenerul extern a lucrării executate:

A. În valută locală:

a) reținerea avansului încasat de 90 D.I. (270 $):

- Val. în lei la facturare: 270 $ x 15.000 lei = 4.050.000 lei
- Val. în lei la încasare: 270 $ x 14.500 lei = 3.915.000 lei
- Dcv (-) ..... 135.000 lei

%	=	411 „Clienți"	4.050.000
419 „Clienți-creditori"			3.915.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"*			135.000

b) reținerea cotei de garanție de 90 D.I. (270 $) x 15.000 lei = 4.050.000 lei

267 „Creanțe imobilizate"	=	411 „Clienți"	4.050.000

c) încasarea diferenței în valută locală: 900 D.I. - (90 D.I. avans + 90 D.I. cota garanție) = 720 D.I. x 3 = 2.160 $

- Val. în lei la încasare: 2.160 $ x 15.200 lei = 32.832.000 lei
- Val. în lei la facturare: 2.160 $ x 15.000 lei = 32.400.000 lei
- Dcv (+) ..... 432.000 lei

5124 „Conturi la bănci	=	%	32.832.000
		411 „Clienți"	32.400.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"*	32.000

B) În valută convertibilă:

a) reținerea avansului încasat de 630 $:

- Val. în lei la facturare: 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei
- Val. în lei la încasare: 630 $ x 14.500 lei = 9.135.000 lei
- Dcv (-) ..... 315.000 lei

%	=	411 „Clienți"	9.450.000
419 „Clienți-creditori"			9.135.000
481.4 „Decontări privind veniturile"			315.000

b) reținerea cotei de garanție în valută convertibilă: 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei:

481.4 „Decontări privind veniturile"	=	411 „Clienți"	9.450.000

c) diferența de valută încasată în țară: 5.040 $ x 15.000 lei = 75.600.000 lei:

481.4 „Decontări privind veniturile"	=	411 „Clienți"	75.600.000

* Poate fi adoptată și soluția evidențierii de curs în conturile 481.3, respectiv 481.4, urmând ca ele să fie înregistrate la SCE în 665, respectiv 765, neafectându-se rezultatul financiar.

Scanned with OKEN Scanner

8. Diferența de curs valutar calculată la 31.12.N pentru soldul în valută al contului 5124:

1. S.v. ct. 5124: 159 D.I. x 3 = 477 $ x 15.600 lei = 7.441.200 lei
2. Sold în lei ct. 5124 = 7.752.600 lei
3. Dcv ..... = 311.400 lei

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	311.400

9. Diferența de conversie aferentă creanței în sold la 31.12.N:

1. Sold ct. 267: 90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.600 lei = 4.212.000 lei
2. Sold în lei cont 267 = 4.050.000 lei
3. Diferență de conversie-pasiv = 162.000 lei

267 „Creanțe imobilizate"	=	477 „Diferențe de conversie-pasiv"	162.000

10. Transmiterea către SCE cu notă de debitare a cheltuielilor efectuate în valută locală în vederea reținerii lor din suma datorată UCM:

481.3 „Decontări privind cheltuielile" (1953 $)	=	%	29.440.800
		601 „Cheltuieli cu materialele consumabile" (711 $)	10.522.800
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări" (450 $)	6.750.000
		641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului" (792 $)	11.721.600
		665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	311.400

11. Transmiterea către SCE cu notă de creditare a veniturilor locale în vederea decontării lor cu UCM:

%	=	481.4 „Decontări privind veniturile" (2.700 $)	40.932.000
704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate" (2.700 $)			40.500.000
765 „Venituri din diferențe de curs valutar"			432.000

B. Operațiunile economico-financiare la SCE

1. Înregistrarea avansului încasat de la partenerul extern în valută convertibilă: 630 $ x 14.500 lei = 9.135.000 lei și transferarea avansului UCM:

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	481.4 „Decontări privind veniturile"	9.135.000
409 „Furnizori-debitori"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	9.135.000

2. Înregistrarea facturii externe întocmite de subunitate, transmisă SCE cu notă de creditare în sumă de 9.000 $ x 15.000 lei = 135.000.000 lei

481.4 „Decontări privind veniturile"	=	401 „Furnizori" (UCM)	135.000.000

3. Facturarea către UCM a comisionului cuvenit de 5% din valoarea totală a lucrării:
9.000 $ x 5% = 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei.
-TVA Cota zero ..... -
Total 6.750.000 lei

411 „Clienți" (UCM)	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	6.750.000

4. Decontarea valutei convertibile cu partenerul extern în sumă totală de 6.300 $:
a) Înregistrarea avansului reținut de clientul extern:
- Val. în lei la reținere: 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei
- Val. în lei la încasare: 630 $ x 14.500 lei = 9.135.000 lei
- Dcv(-) ..... 315.000 lei

%	=	481.4 „Decontări privind veniturile"	9.450.000
481.4 „Decontări privind veniturile"			9.135.000
665 „Venituri din diferențe de curs valutar"			315.000

Notă. Poate fi adoptată și soluția înregistrării directe a Dcv: 665 = 481.4 315.000 lei.

b) Înregistrarea cotei de garanție reținute de clientul extern:
- 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei

267 „Creanțe imobilizate"	=	481.4 „Decontări privind veniturile"	9.450.000

c) Înregistrarea sumei nete încasate: 6.300 $ - (630 $ + 630 $) = 5.040 $:
- Val. în lei la cursul zilei: 5.040 $ x 1.200 lei = 76.608.000 lei
- Val. în lei la cursul facturării: 5.040 $ x 15.200 lei = 75.600.000 lei
- Dcv(+) ..... 1.008.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	76.608.000
		481.4 „Decontări privind veniturile"	75.600.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	1.008.000

5. Calculul, înregistrarea reținerilor din valoarea externă a lucrării și plata provizorie a diferenței rezultate UCM:
1) Valoarea facturată ..... 9.000 $ x 15.000 lei = 135.000.000 lei
2) Rețineri:
- avansul plătit: 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei
- cota de garanție: 900 $ x 15.000 lei = 13.500.000 lei
- cota r.p.n.: 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei
- cheltuieli în valută locală: 1.953 $ x 15.000 lei = 29.295.000 lei
- comision SCE: 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei
- alte rețineri (impozit, neprevăzute): 317 $ x 15.000 lei = 4.755.000 lei

Total rețineri: 4.700 $ x 15.000 lei = 70.500.000 lei 70.500.000 lei
3) Diferența de plată (1-2): 4.300 $ x 15.000 lei = 64.500.000 lei 64.500.000 lei

a) Reținerea avansului:
- Val. în lei la reținere: 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei
- Val. în lei la plată: 630 $ x 14.500 lei = 9.135.000 lei
- Dcv(+) ..... 315.000 lei

401 „Furnizori“ (UCM)	=	%	9.450.000
		409 „Furnizori-debitori“	9.135.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	315.000

b) Reținerea cotei de garanție de 900 $ și cotei de risc, penalități și neprevăzute de 450 $. Total 1.350 $ x 15.000 lei = 20.250.000 lei:

401 „Furnizori“ (UCM) - 167/c.g. = 900 $ - 167/c.r.p.n. = 450 $	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“	20.250.000

c) Reținerea comisionului SCE de 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei

401 „Furnizori“ (UCM)	=	411 „Clienți“ (UCM)	6.750.000

d) Reținerea cheltuielilor efectuate în străinătate în valută locală în sumă de 1.953 $, din care: materiale 237 D.I. (711 $); salarii locale 264 D.I. (792$), diurnă, cazare, transport local personal român 150 D.I. (450 $), inclusiv a diferenței de curs valutar rezultate din calcul:

401 „Furnizori“ (UCM) 1.953 $ x 15.000 lei	=	%	29.295.000
		481.3 „Decontări privind cheltuielile“	
		Ct. 601: 711 $	10.522.800
		Ct. 625: 450 $	6.750.000
		Ct. 641: 792 $	11.721.600
		401 „Furnizori“ (UCM) – D.c.v.	300.600

e) plata diferenței rezultate de 4.300 $:

- Val. în lei la cursul zilei: 4.300 $ x 15.200 lei = 65.360.000 lei
- Val. în lei la cursul facturării: 4.300 $ x 15.000 lei = 64.500.000 lei
- Dcv(-) ..... 860.000 lei

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	65.360.000
401 „Furnizori“ (UCM)			64.500.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			860.000

6. Înregistrarea diferențelor de curs valutar transmise de subunitate cu note de debitare-creditare, care se regularizează distinct cu UCM:

- diferențe favorabile (op.11 la subunitate) ..... 432.000 lei
- diferențe nevaforabile (op.7a + 8 la subunitate) ..... 446.400 lei

481.4 „Decontări privind veniturile“	=	401 „Furnizori“ (UCM)	432.000
401 „Furnizori“ (UCM) lei	=	481.4 „Decontări privind veniturile“	446.400

7. Decontarea soldului în lei al contului 401 „Furnizori“ (UCM) reprezentând diferențele de curs valutar rezultate din decontarea operațiunilor:

- credit 401: 432.000 lei + 300.6000 lei = 732.600 lei
- debit 401: ..... 446.400 lei
- diferență de plată: .....286.200 lei

Scanned with OKEN Scanner

401 „Furnizori" (UCM)	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	286.200

8. Calculul şi înregistrarea diferenţei de curs valutar aferente valutei în sold:
- Sold valută 5124: 740 $ x 15.6000 lei = 11.544.000 lei
- Sold în lei 5124 ..... = 11.248.000 lei
- Dcv(+) ..... = 296.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"	296.000

9. Calculul şi înregistrarea diferenţei de conversie aferente creanţei în valută în sold:
- Sold valută 267: 630 $ x 15.6000 lei = 9.828.000 lei
- Sold lei 267: ..... = 9.450.000 lei
- Dif. conversie-pasiv ..... = 378.000 lei

267 „Creanţe imobilizate"	=	477 „Diferenţe de conversie-pasiv"	378.000

10. Calculul şi înregistrarea diferenţelor de conversie aferente angajamentelor în valută în sold la 31.12.N:
- Sold valută 167: 1.350 $ x 15.600 lei = 21.060.000 lei
- Sold lei 167: .....= 20.250.000 lei
- Dif. conversie-activ ..... = 810.000 lei

476 „Diferenţe de conversie-activ"	=	167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	810.000

- Sold valută 401: 317 $ x 15.6000 lei = 4.945.200 lei
- Sold lei 401: ..... = 4.755.000 lei
- Dif. conversie-activ: ..... = 190.200 lei

476 „Diferenţe de conversie-activ"	=	401 „Furnizori"	190.200

11. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului:

121 „Profit şi pierdere"	=	665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	1.175.000

12. Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului:

%	=	121 „Profit şi pierdere"	8.369.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"			6.750.000
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"			1.619.000

În urma înregistrării operațiunilor, bilanțul contabil al SCE la 31.12.N se prezintă astfel:

Bilanț contabil
încheiat la 31.12.N

Activ		Pasiv	
Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	11.544.000	5121	286.200
267	9.828.000	167	21.060.000
476	1.000.200	121	7.194.000
481.4	40.932.000	401	4.945.200
		477	378.000
		481.3	29.440.800
Total	63.304.200	Total	63.304.200

Remarcă

Profitul de 7.194.000 lei evidențiat în pasivul bilanțului nu se regăsește în totalitatea sa ca sold al contului 512 datorită faptului că datoriile din pasiv depășesc creanțele din activ, pe de o parte, și a diferențelor de curs reflectate indirect în contul 512, pe de altă parte. La finele exercițiului N+1, așa cum se va vedea, profitul se va regăsi la același nivel în contul 512.

C. Operațiunile economico-financiare la unitatea de construcții-montaj

1. Încasarea avansului de la SCE în sumă de 630 $ la cursul D.I. 14.5000 lei/$ = 9.135.000 lei:

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	419 „Clienți-creditori“	9.135.000

2. Aprovizionarea cu materiale consumabile din țară pentru subunitatea SCE din străinătate și consumul acestora. Valoarea materialelor 14.050.000 lei (materialele au fost exportate direct subunității din străinătate):

351 „Materii și materiale aflate la terți“	=	401 „Furnizori“	14.050.000
401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	14.050.000
601 „Cheltuieli cu materiale consumabile“	=	351 „Materii și materiale aflate la terți“	14.050.000

3. Contravaloarea lucrărilor și serviciilor prestate de terți din țară pentru lucrarea de construcții din străinătate în sumă de 20.000.000 lei:

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	=	401 „Furnizori“	20.000.000
401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	20.000.000

4. Contravaloarea indemnizațiilor acordate personalului român care lucrează în străinătate pentru suma brută de 24.775.000 lei:

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal-remunerații datorate“	24.775.000

5. Reținerile din indemnizațiile datorate personalului în sumă de 8.852.000 lei, din care: impozit 7.432.500 lei, contribuția la pensia suplimentară 1.238.750 lei, contribuția la fondul de șomaj 180.750 lei:

421 „Personal-remunerații datorate“	=	%	8.852.000
		444 „Impozitul pe salarii“	7.432.500
		4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“	1.238.750
		4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“	180.750

6. Decontarea cu personalul și cu terți a indemnizațiilor nete datorate, respectiv a reținerilor din indemnizații:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	24.775.000
421 „Personal - remunerații datorate“			15.923.000
444 „Impozitul pe salarii“			7.430.500
4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“			1.238.750
4371 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“			180.750

7. Facturarea către SCE a lucrării executate de aceasta în străinătate, potrivit situației de lucrări primite de la subunitate:

9.000 $ x 15.000 lei = 135.000.000 lei

411 „Clienți“ (SCE)	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	135.000.000

8. Înregistrarea facturii emise de SCE pentru comisionul datorat: 9.000 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei (cota de TVA = zero):

622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“	=	401 „Furnizori“ (SCE)	6.750.000

9. Reținerile făcute de SCE din valoarea lucrării:

a) avansul încasat de la SCE:

- Val. în lei la reținere: 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei
- Val. în lei la încasare: 630 $ x 14.500 lei = 9.135.500 lei
- Dcv(-) ..... 315.000 lei

%	=	411 „ClienţiÂ“ (SCE)	9.450.000
419 „Clienți-creditori“			9.135.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			315.000

b) Cota de garanție de 900 $ x 15.000 lei = 13.500.000 lei și cota de risc, penalități și neprevăzute de 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei, reținute de SCE:

267 „Creanțe imobilizate“ - 267/c.g. = 900 $ - 267/c.r.p.n. = 450 $	=	411 „Clienți“ (SCE)	20.250.000

c) Comisionul SCE de: 9.000 $ x 5% = 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei

401 „Furnizori" (SCE)	=	411 „Clienți" (SCE)	6.750.000

10. Încasarea sumei nete de 4.300 $ de la SCE, calculată prin deducerea reținerilor făcute (vezi calculele la operația contabilă nr. 5 la SCE):

- Val. în lei la cursul zilei: 4.300 $ x 15.2000 lei = 65.360.000 lei
- Val. în lei la facturare: 4.300 $ x 15.000 lei = 64.500.000 lei
- Dcv(+) .....860.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	65.360.000
		411 „Clienți"	64.500.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	860.000

11. Înregistrarea diferențelor de curs valutar transmise de SCE, care se decontează distinct în lei (vezi operația nr. 6 la SCE):

- diferențe favorabile ..... 432.000 lei
- diferențe nefavorabile ..... 446.400 lei

419 „Clienți-creditori"	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	432.000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	419 „Clienți-creditori"	446.400

Notă

Pentru evidența creanțelor și angajamentelor în lei reprezentând diferențele de curs valutar care se decontează distinct cu SCE pot fi adoptate și alte soluții: utilizarea conturilor 461 și 462, compensarea creanțelor și angajamentelor și apoi lichidarea diferenței; utilizarea numai a contului 401/lei cu decontarea finală a soldului său. **În lucrare s-a optat pentru utilizarea contului 419, înțelegându-se că este vorba de un analitic distinct privind sumele ce se decontează în lei.** Poate fi luată în discuție și introducerea unui cont nou în planul de conturi (specific acestei activități - dacă el se va elabora): de ex: 478 „Decontări diverse".

12. Înregistrarea cheltuielilor efectuate în străinătate în valută locală, reținute de SCE (vezi operația 5d. la SCE):

%	=	411 „Clienți"	29.295.000
601 „Cheltuieli cu materialele consumabile" (711 $)			10.522.800
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări" (450 $)			6.750.000
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului" (792 $)			11.721.600
419 „Clienți-creditori" (lei, pentru Dcv: 29.295.00 lei - cheltuielile în V.L.)			300.600

13. Încasarea de la SCE a soldului diferențelor de curs valutar evidențiate într-un analitic distinct al contului 419: diferențe favorabile totale: 732.600 lei (432.000 lei + 300.600 lei) - diferențe nefavorabile: 446.400 lei = 286.200 lei

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	419 „Clienți-creditori"	286.200

14. Calculul și înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente valutei în sold la 31.12.N:
- Sold valutar 5124: 4.930 $ x 15.600 lei = 76.908.000 lei
- Sold în lei 5124: ..... 74.495.000 lei
- Dcv(+) ..... 2.413.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	2.413.000

15. Calculul și înregistrarea diferențelor de conversie aferente creanțelor în valută în sold:

Creanțe-clienți:
- Sold valută 411: 317 $ x 15.600 lei = 4.945.200 lei
- Sold lei 411: ..... 4.755.000 lei
- - Diferențe conversie-pasiv ..... = 190.200 lei

Creanțe imobilizate:
- Sold valută 267: 1.350 $ x 15.600 lei = 21.060.000 lei
- Sold lei 267: ..... = 20.250.000 lei
- Diferențe conversie-pasiv ..... = 810.000 lei

%	=	477 „Diferențe de conversie-pasiv"	11.000.200
411 „Clienți"			190.000
267 „Creanțe imobilizate"			810.000

16. Constituirea provizioanelor pentru cota de garanție și cota de risc, penalități și neprevăzute reținute de SCE:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	%	20.250.000
		1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"	13.500.000
		1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	6.750.000

17. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatelor exercițiului:

121 „Profit și pierdere"	=	%	115.580.800
		601 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	24.572.8000
		622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"	6.750.000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări"	6.750.000
		628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	20.000.000
		641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	36.496.600
		665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	6.750.000
		6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	20.250.000

Scanned with OKEN Scanner

18. Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului:

%	=	121 „Profit şi pierdere“	138.705.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“			135.000.000
765 „Venituri din diferențe de curs valutar“			3.705.000

19. Calculul, înregistrarea şi repartizarea cheltuielilor cu impozitul pe profitul realizat în exercițiul N:

- Venituri: credit 121 = 138.705.000 lei
- Cheltuieli: debit 121 = 115.580.800 lei
- Profit ..... = 23.124.200 lei
- Impozit pe profit: 23.124.200 lei x 38 % = 8.787.196 lei

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	=	441 „Impozitul pe profit“	8.787.196
121 „Profit şi pierdere“	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	8.787.196

Bilanțul contabil întocmit la sfârşitul exercițiului N de către UCM se prezintă astfel:

Bilanț contabil
încheiat la 31.12.N de către UCM

Activ — Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	76.908.000	5121	58.538.800
267	21.060.000	121	14.337.004
411	4.945.200	1512	13.500.000
		1518	6.750.000
		441	8.787.196
		477	1.000.200
Total	102.913.200	Total	102.913.200

Analiza datelor bilanțului pune în evidență că profitul nu se regăseşte întocmai ca sold al contului 512. Motivul: creanțele şi datoriile sunt calculate la finele anului la cursul de închidere, urmând ca, după regularizările din N + 1, profitul net din contul 121 să fie egal, aşa cum se va vedea, cu soldul contului 512.

II. Operațiunile economico-financiare în exercițiul N + 1

A. Operațiunile economico-financiare la subunitatea din străinătate a SCE

1. Anularea diferențelor de conversie din exercițiul N:

477 „Diferențe de conversie-pasiv“	=	267 „Creanțe imobilizate“	162.000

2. Încasarea de la SCE a 135 $ pentru efectuarea de cheltuieli în perioada de garanție: 135 $: 3 = 45 D.I.

135 $ x 15.600 lei = 2.106.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	481.4 „Decontări privind veniturile“	2.106.000

3. Calculul şi plata impozitului pe profit realizat în exercițiul N:

- Venituri (sold c. 481.4) ..... 40.932.000 lei
- Cheltuieli (sold d.481.3) ..... 29.440.800 lei
- Profit brut ..... 11. 491.200 lei

Impozitul pe profit

11.491.200 lei: 15.600 lei/$ = 736,6 $: 3 = 245,5 D.I.

245,5 D.I. x 25% = 61,375 D.I. x 3 = 184,125 $

184,125 x 15.600 lei = 2.872.350 lei

481.4 „Decontări privind veniturile“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	2.872.350

4. Transferarea în țară către SCE a profitului net realizat în exercițiul N de către subunitate:

- 736,6 $ - 184.125 $ = 552,475 $
- 552,475 $ x 15.600 lei = 8.618.850 lei (rotunjit)

481.4 „Decontări privind veniturile“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	8.618.850

5. Cheltuielile efectuate în perioada de garanție: diurnă, cazare, transport local personal român 15 D.I. x 3 = 45 $ x 15.600 lei = 702.000 lei şi servicii prestate de terți 30 D.I. x 3 = 90 $ x 15.600 lei = 1.404.000 lei:

625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	702.000
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	=	401 „Furnizori“	1.404.000
401 „Furnizori“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	1.404.000

6. Încasarea cotei de garanție de 90 D.I. de la partenerul extern:

- Val. în lei la încasare: 90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.600 lei = 4.212.000 lei
- Val. în lei la reținere: 90 D.I. x 3 = 270 $ x 15.000 lei = 4.050.000 lei
- Dcv (+) ..... 162.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	4.212.000
		267 „Creanțe imobilizate“	4.050.000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	162.000

7. Transmiterea către SCE a veniturilor financiare realizate din diferențele de curs valutar de 162.000 lei:

765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	=	481.4 „Decontări privind veniturile“	162.000

8. Transmiterea către SCE a cheltuielilor efectuate în valută locală în perioada de garanție:

481.3 „Decontări privind cheltuielile“	=	%	2.106.000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări“	702.000
		628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	1.404.000

9. Calculul și plata impozitului pe profit din veniturile realizate în N + 1:
- 3,5 D.I. (sold deb. 5124) x 25% = 0,875 D.I.
- 0,875 D.I. x 3 = 2,625 $ x 15.600 lei = 40.950 lei

481.4 „Decontări privind veniturile"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	40.950

10. Transferarea în țară a profitului net realizat în valută convertibilă:
- 3,5 D.I. - 0,875 D.I. (impozit) = 2,625 D.I.
- 2,625 D.I. x 3 = 7,875 $ x 15.600 lei = 121.050 lei (rotunjit)

481.4 „Decontări privind veniturile"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	121.050

B. Operațiunile economico-financiare la SCE

1. Anularea diferențelor de conversie-pasiv din exercițiul N:

477 „Diferențe de conversie-pasiv"	=	267 „Creanțe imobilizate"	378.000

2. Anularea diferențelor de conversie-activ din exercițiul N:

%	=	476 „Diferențe de conversie-activ"	1.000.200
167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"			810.000
401 „Furnizori"			190.200

3. Transferarea subunității din străinătate a sumei de 135 $ x 15.600 lei = 2.106.000 lei, pentru efectuarea cheltuielilor în perioada de garanție:

481.4 „Decontări privind veniturile"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	2.106.000

4. Reținerea impozitului pe profit plătit în străinătate de subunitate, din datoria față de UCM:
- Val. impozitului la cursul zilei: 184,125 $ x 15.600 lei = 2.872.350 lei
- Val. impozitului la cursul fact.: 184,125 $ x 15.000 lei = 2.761.875 lei
- Dcv(-) ..... 110.475 lei

%	=	481.4 „Decontări privind veniturile"	2.872.350
401 „Furnizori" (UCM)			2.761.875
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			110.475

5. Încasarea profitului net în valută convertibilă realizat de subunitate în exercițiul N + 1:
- 736,6 $ - 184,125 $ (impozit) = 552,475 $
- 552,475 $ x 15.600 lei = 8.618.850 lei (rotunjit)

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	481.4 „Decontări privind veniturile"	8.618.850

6. Înregistrarea veniturilor realizate din Dcv, transmise de subunitatea din străinătate:

481.4 „Decontări privind veniturile"	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	162.000

Scanned with OKEN Scanner

7. Cheltuielile efectuate în perioada de garanție în străinătate, în valută locală, transmise de subunitate:

%	=	481.3 „Decontări privind cheltuielile" (135 $ x 15.6000 lei)	2.106.000
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate" (135 $ x 15.000 lei)			2.025.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			81.000

8. Impozitul pe profit plătit în străinătate de subunitate, reţinut din datoria faţă de UCM:
- Val. impozitului la data plăţii: 2,625 $ x 15.600 lei = 40.950 lei
- Val. impozitului la cursul fact.: 2,625 $ x 15.000 lei = 39.375 lei
- Dcv (-) ..... 1.575 lei

%	=	481.4 „Decontări privind veniturile"	40.950
401 „Furnizori" (UCM)			39.375
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			1.575

9. Încasarea profitului net realizat în N + 1 de subunitate: 7,875 $ x 15.600 lei = 121.050 lei (rotunjit):

5124 „Conturi la bănci în devize" (3,5 D.I. - 0,875 D.I. = 2,625 D.I. 2,625 D.I. x 3 = 7,875 $)	=	481.4 „Decontări privind veniturile"	121.050

10. Încasarea cotei de garanție de la partenerul extern în sumă de 630 $:
- Val. în lei la cursul zilei: 630 $ x 15.600 lei = 9.828.000 lei
- Val. în lei la cursul fact.: 630 $ x 15.000 lei = 9.450.000 lei
- Dcv (+) ..... 378.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	9.828.000
		267 „Creanţe imobilizate"	9.450.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"	378.000

11. Restituirea UCM a cotei de risc, penalităţi şi neprevăzute neconsumate de 315 $ (450 $ - 135 $):
- Val. în lei la plată: 315 $ x 15.600 lei = 4.914.000 lei
- Val. în lei la reţinere: 315 $ x 15.000 lei = 4.725.000 lei
- Dcv (-) ..... 189.000 lei

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	4.914.000
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			4.725.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			189.000

12. Restituirea UCM a cotei de garanție de 900 $:
- Val. în lei la plată: 900 $ x 15.600 lei = 14.040.000 lei
- Val. în lei la reţinere: 900 $ x 15.000 lei = 13.500.000 lei
- Dcv(-) ..... 540.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	14.040.000
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			3.500.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			540.000

13. Plata către UCM a diferenţei rămase în valută convertibilă reţinute iniţial pentru cheltuieli neprevăzute (130,25 $):

- Val. în lei la plată: 130,25 $ x 15.600 lei = 2.031.900 lei
- Val. în lei la reţinere: 130,25 $ x 15.000 lei = 1.953.750 lei
- Dcv (-) ..... 78.150 lei

%	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	2.031.900
401 „Furnizori" (UCM)			1.953.750
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			78.150

14. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului:

121 „Profit şi pierdere"	=	665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	889.725

15. Încorporarea veniturilor în rezultatele exercițiului:

765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"	=	121 „ Profit şi pierdere"	378.000

Bilanţ contabil
încheiat la 31.12.N +1 de SCE

Activ — Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	7.020.000	5121	286.200
		121	6.733.800
Total	7.020.000	Total	7.020.000

Remarcă

Datele bilanţului pun în evidenţă egalitatea dintre profitul realizat de 6.733.800 lei şi disponibilul aferent de 6.733.800 lei (7.020.000 lei – 286.200 lei):

B. Operaţiunile economice-financiare la unitatea de construcţii-montaj

1. Anularea diferenţelor de conversie din exercițiul N:

477 „Diferenţe de conversie-pasiv"	=	%	1.000.200
		411 „Clienţi"	190.200
		267 „Creanţe imobilizate"	810.000

2. Înregistrarea impozitului pe profitul realizat în străinătate în exercițiul N de subunitatea SCE şi plătit de aceasta organului fiscal local (vezi operaţia 3 din N + 1 la subunitate şi operaţia 4 din N + 1 la SCE):

- 184,125 $ x 15.000 lei = 2.761.875 lei

441 „Impozitul pe profit"	=	411 „Clienţi"	2.761.875

3. Plata la bugetul statului a impozitului pe profitul realizat în exercițiul N:
- venituri N (credit 121) ..... 138.705.000 lei
- cheltuieli N (debit 121) ..... 115.580.800 lei
- profit N ..... 23.124.200 lei
- impozit pe profitul ex. N: 23.124.200 lei x 38 %.....= 8.787.196 lei
- impozit pe profitul ex. N plătit în străinătate .....= 2.761.875 lei
- impozit pe profitul ex. N de plătit .....= 6.025.321 lei

441 „Impozitul pe profit"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	6.025.321

4. Cheltuielile efectuate în perioada de garanție în străinătate:
- diurnă, cazare, transport local: 15 D.I. x 3 = 45 $ x 15.000 lei = 675.000 lei
- servicii prestate de terți: 30 D.I. x 3 = 90 D.I. x 15.000 lei = 1.350.000 lei
- Total ..... 2.025.000 lei

%	=	267 „Creanțe imobilizate"	2.025.000
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări"			675.000
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"			1.350.000

5. Cheltuielile efectuate în perioada de garanție în lei în țară de UCM, 2.000.000 lei (se face abstracție de TVA):

301 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	2.000.000
401 „Furnizori"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	2.000.000
601 „Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	301 „Materiale consumabile"	2.000.000

6. Impozitul pe profitul rezultat din operațiunile în perioada de garanție N + 1 (din diferențele de curs valutar) reținut de către SCE, vezi operația 9 la subunitate în N + 1:
- 162.000 lei: 15.600 lei/$ = 10,38 $: 3 = 3,5 D.I. (rotunjit)
- 3,5 D.I. x 25 % cota de impozit = 0,875 D.I.
- 0,875 D.I. x 3 = 2,625 $ x 15.000 lei = 39.375 lei

441 „Impozitul pe profit"	=	411 „Clienți" (SCE)	39.375

7. Încasarea de la SCE a cotei de garanție de 900 $ și a cotei de risc, penalități și neprevăzute neconsumate de 315 $, în total 1.215 $:
- Val. în lei la încasare: 1.215 $ x 15.600 lei = 18.954.000 lei
- Val. în lei la reținere: 1.215 $ x 15.000 lei = 18.225.000 lei
- Dcv(+) ..... 729.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	18.954.000
		267 „Creanțe imobilizate"	18.225.000
		- 267/c.g. = 900 $	
		- 267/c.r.p.n. = 315 $	
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar"	729.000

8. Încasarea de la SCE a sumei de 130,25 $ reținute pentru cheltuieli neprevăzute și necheltuită (vezi operația 5 la SCE în exercițiul N):
- Val. în lei la încasare: 130,25 $ x 15.600 lei = 2.031.900 lei
- Val. în lei la reținere: 130,25 $ x 15.000 lei = 1.953.750 lei
- Dcv (+) ..... 78.150 lei

Scanned with OKEN Scanner

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	2.031.900
		411 „Clienți“	1.953.750
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	78.150

9. Anularea provizioanelor constituite în exercițiul N, devenite fără obiect în exercițiul N + 1:

%	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	20.250.000
1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“			13.500.000
1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli“			6.750.000

10. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului N + 1:

121 „Profit și pierdere“	=	%	4.025.000
		601 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	2.000.000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări“	675.000
		628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	1.350.000

11. Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului N + 1:

%	=	121 „Profit și pierdere“	21.057.150
765 „Venituri din diferențe de curs valutar“			807.150
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“			20.250.000

12. Calculul, înregistrarea, repartizarea cheltuielilor cu impozitul pe profitul realizat în N + 1 și plata acestuia la bugetul statului:

- venituri în ex. N + 1 (credit 121) ..... 21.057.150 lei
- cheltuieli în ex. N + 1 (debit 121) ..... 4.025.000 lei
- profit brut ..... 17.032.150 lei
- impozit pe profit: 17.032.150 lei x 38% .....= 6.472.217 lei
- impozit pe profit vărsat în străinătate ..... = 39.375 lei
- diferență de plată la bugetul statului .....= 6.432.842 lei

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	=	441 „Impozitul pe profit“	6.472.217
121 „Profit și pierdere“	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	6.472.217
441 „Impozitul pe profit“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	6.432.842

În urma înregistrării operațiunilor și întocmirii balanței de verificare, bilanțul contabil al UCM la 31.12.N + 1 se prezintă astfel:

Bilanț contabil încheiat de UCM la 31.12.N + 1

Activ		Pasiv	
Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	97.893.900	5121	72.996.963
		121	24.896.937
Total	97.893.900	Total	97.893.900

Se observă că profitul realizat de 24.896.937 lei se regăsește ca sold al contului 512: 97.893.900 lei - 72.996.963 lei = 24.896.937 lei.

3. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate

3.1. Conținutul și organizarea activității de asistență tehnică și de service în străinătate

Asistența tehnică și service-ul sunt activități de prestări de servicii generate de exporturile complexe. Prestarea serviciilor în cauză cade în sarcina furnizorilor fiind unul din instrumentele de realizare a politicii comerciale a lor, de promovare a vânzărilor pe piețele externe.

Conceptual, asistența tehnică și service-ul sunt definite ca fiind activitățile care asigură montajul, punerea în funcțiune, efectuarea de probe, funcționarea, remedierile și reparațiile, urmărirea comportării în exploatare a mașinilor, instalațiilor și altor produse livrate în cadrul termenului de garanție și postgaranție, școlarizarea și îndrumarea personalului de la beneficiarii externi și interni, precum și orice măsuri menite să faciliteze alegerea, achiziționarea și utilizarea unui produs.

Înțelesul de ansamblu dat activității de asistență tehnică și de service impune unele delimitări între cele două componente. De obicei, **asistența tehnică** are în vedere aspectul de asistare a cumpărătorului în procesul de utilizare a produsului pentru scopul în care a fost achiziționat, iar **service-ul** - aspectele legate de procurarea pieselor de schimb, reparații și revizii periodice etc., în perioada de garanție și postgaranție.

Prin conținutul său, asistența tehnică este proprie exporturilor cu grad înalt de complexitate: instalații complexe, fabrici, uzine etc., fiind însă completată în perioada de garanție cu servicii de întreținere, reparații, revizii etc. Activitatea de service este proprie exporturilor cu grad mediu de complexitate, de regulă exporturilor de produse de serie: mașini-unelte, tractoare, autovehicule etc. Personalul care execută aceste lucrări acordă și asistență tehnică constând în organizarea pregătirii profesionale a personalului localnic în vederea exploatării și întreținerii corespunzătoare a produselor românești.

Rezultă că, în activitatea practică, în majoritatea cazurilor, activitatea de asistență tehnică se întrepătrunde cu cea de service, iar ponderea uneia sau alteia este determinată de natura produselor pentru care sunt prestate serviciile: exporturi cu grad înalt de complexitate, respectiv exporturi cu grad mediu de complexitate. În anumite cazuri însă, asistența tehnică și service-ul pot fi realizate distinct.

Din punct de vedere organizatoric, activitatea de asistență tehnică și de service îmbracă forme variate, în funcție de natura și destinația produselor. Formele respective se convin prin contracte externe și se realizează prin rețele corespunzătoare de asistență tehnică și de service: rețea proprie, rețea concesionată . rețea mixtă.

Rețeaua proprie este necesară și se impune în cazul când pe piața respectivă vânzările de produse proprii reclamă servicii prompte, iar volumul desfacerilor justifică înființarea unor astfel de unități. **Rețeaua concesionată** se organizează în cazurile în care volumul vânzărilor de produse proprii pe piață nu justifică înființarea unei rețele proprii, iar **rețeaua mixtă** se organizează acolo unde există și linii de asamblare a produselor ca formă de pătrundere și apoi de dezvoltare a vânzărilor.

Pentru realizarea activităților de asistență tehnică și de service în formele menționate, în principal prin rețeaua proprie care deține ponderea principală, unitățile economice furnizoare

Scanned with OKEN Scanner

organizează **subunități în străinătate.** Subunitățile respective se organizează sub diferite forme ca de exemplu: centre de asistență tehnică și de service, puncte de asistență tehnică și de service, birouri tehnice, respectiv ateliere mobile de service.

Centrele de asistență tehnică și de service pot fi organizate pe țări, zone geografice și chiar pentru mai multe țări, de regulă limitrofe, dacă această măsură se justifică din punct de vedere economic și pot îndeplini funcția de coordonator al activității unităților de asistență tehnică și de service dintr-o țară sau o zonă geografică. **Celelalte forme** de organizare se adoptă luându-se în considerare, în principal, volumul activității și condițiile concrete din țara parteneră.

Indiferent de forma de organizare, subunitățile de asistență tehnică și de service din străinătate își desfășoară activitatea pe principiul autonomiei funcționale și financiar-valutare fără personalitate juridică, pe bază de bugete de venituri și cheltuieli. Contabilitatea operațiunilor efectuate se organizează de către SCE în sistemul centralizat sau descentralizat.

În afara aspectelor menționate, pentru organizarea contabilității de asistență tehnică și de service în străinătate este necesar să fie luate în considerare și modalitățile și perioada de realizare a acestei activități.

Modalitățile de realizare a activității de asistență tehnică și de service de către SCE sunt similare exporturilor pentru care se organizează prestarea acestor servicii: pe cont propriu sau în comision.

În ceea ce privește perioada de realizare, serviciile menționate se prestează atât în perioada de garanție a produselor exportate, cât și în perioada de postgaranție, fiecare ridicând probleme specifice sub aspect financiar-contabil. De asemenea, pot fi prestate servicii de asistență tehnică și de service la cererea partenerilor externi, nelegate de livrări de produse.

Concluzionând, rezultă că **organizarea contabilității** activității de asistență tehnică și de service în străinătate este **dependentă de următorii factori:** a) perioada de realizare: în perioada de garanție și postgaranție; b) natura produselor: exporturi complexe cu grad înalt de tehnicitate sau exporturi complexe cu grad mediu de tehnicitate (produse de serie); c) modalitățile de prestare a serviciilor: pe cont propriu sau în comision; d) sistemul de contabilitate aplicat: centralizat sau descentralizat; e) formele de realizare a serviciilor: rețea proprie, rețea concesionată, rețea mixtă.

În ordinea menționată, prezentăm principalele probleme legate de reflectarea în contabilitate a activității de asistență tehnică și de service în străinătate.

3.2. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate în perioada de garanție

3.2.1. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate în perioada de garanție la exporturile pe cont propriu

Prestarea serviciilor de asistență tehnică și de service, indiferent de perioada la care se referă, implică efectuarea de cheltuieli. În perioada de garanție cheltuielile cu asistența tehnică și service-ul în străinătate se prevăd în notele de fundamentare a exporturilor sau în anexele la referatele de vânzare (notele de cheltuieli).

În raport de locul de efectuare și de moneda folosită, cheltuielile menționate se împart în două categorii:

Scanned with OKEN Scanner

a) **cheltuieli efectuate în țară în lei** din care fac parte cheltuieli cum sunt: salariile personalului care asigură asistența tehnică și service-ul în străinătate care se plătesc membrilor familiilor acestora, contribuția unității la asigurările sociale și protecția socială, piesele de schimb, materialele de întreținere și reparații etc.

b) **cheltuieli efectuate în străinătate în valută locală,** prin intermediul subunităților proprii, din care fac parte cheltuieli cum sunt: diurna, cazarea, transportul pe plan local al personalului care asigură prestarea serviciilor, diverse cheltuieli necesitate de coordonarea sau desfășurarea activității pe plan local.

Cheltuielile efectuate cu asistența tehnică și service-ul în străinătate în perioada de garanție **se recuperează de SCE din sumele incluse în prețul extern al exportului sub formă de cote de asistență tehnică și de service.** Pentru aceste cheltuieli SCE exportatoare constituie **provizioane pentru riscuri și cheltuieli** în limita sumelor prevăzute în notele de fundamentare. Pe măsura efectuării cheltuielilor, acestea se reflectă în conturile corespunzătoare de cheltuieli din clasa a 6-a. Înregistrarea la venituri a provizioanelor create pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrisă în contract.

Contabilitatea operațiunilor privind cheltuielile cu asistența tehnică și service-ul poate fi condusă de SCE în mod centralizat sau descentralizat.

În varianta **contabilității centralizate,** operațiunile de constituire și regularizare a provizioanelor, precum și cele de efectuare a cheltuielilor se evidențiază numai la SCE. Pentru provizioane se utilizează conturile: 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli", 1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli", 7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli", iar pentru cheltuielile efectuate conturile corespunzătoare din clasa a 6-a.

Referitor la cheltuielile efectuate cu asistența tehnică și service-ul în străinătate se impun următoarele precizări:

Prima. Întrucât SCE nu au personal calificat angajat în acest scop, ele îl recrutează de la unitățile producătoare cu care încheie contracte și cărora le achită salariile personalului și celelalte cheltuieli cu personalul. La SCE aceste cheltuieli se evidențiază, în totalitatea lor în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți".

A doua. În vederea efectuării operațiunilor de întreținere și reparații, SCE își organizează în străinătate depozite, magazii etc pentru gestionarea pieselor de schimb, materialelor și altor valori aduse din țară în acest scop. Decontarea consumului acestor valori materiale se face pe baza listei de consumuri care se înaintează în țară periodic prin responsabilul financiar al grupului. La SCE consumul de valori materiale se evidențiază în contul 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile".

A treia. Pentru efectuarea cheltuielilor externe în valută locală, SCE acordă avansuri în valută convertibilă responsabilului financiar al grupului de asistență tehnică și de service din străinătate. Acesta, după schimbarea valutei convertibile în valută locală, achită cheltuielile de diurnă, cazare, transport local ș.a. și le decontează periodic SCE cu documentele justificative aferente. La SCE avansul acordat se evidențiază în contul 542 „Avansuri de trezorerie", iar decontarea acestuia în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări".

Considerând că o SCE care a construit un obiectiv în Libia a prevăzut în nota de fundamentare cheltuieli de asistență tehnică și de service pentru perioada de garanție 1.12.N - 1.12.N + 1 în sumă totală de 10.000.000 lei și a efectuat în exercițiul N + 1 următoarele cheltuieli:

- salarii, CAS şi contribuţii la fondul de şomaj în sumă de 5.000.000 lei plătite unităţii producătoare care a asigurat personalul necesar;
- materiale de întreţinere şi piese de schimb în sumă de 300.000 lei;
- cheltuieli externe în valută locală 100 dinari libieni (D.L.).

Avansul acordat responsabilului financiar al grupului a fost de 450 $ la cursul de 15.000 lei, cursul DL în $ fiind: 1DL = 3 $ SUA.

Operaţiunile specifice care au loc în contabilitatea SCE sunt:

a) în exercițiul N

1. Constituirea la 31.12. N a provizionului necesar efectuării de cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie în sumă de 10.000.000 lei conform prevederilor din nota de fundamentare:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	1518 „Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	10.000.000

b) în exercițiul N + 1

2. Înregistrarea cheltuielilor interne cu salariile şi celelalte cheltuieli de personal în sumă de 5.000.000 lei plătite unităţii producătoare pe baza facturii acesteia:

628 „ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“	=	401 „Furnizori“	5.000.000

3. Înregistrarea consumului de materiale şi piese de schimb pe baza listei de consumuri transmise prin responsabilul financiar al grupului din străinătate, 300.000 lei:

601 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	=	4812 „Decontări privind stocurile“*	300.000

4 Înregistrarea avansului acordat în valută responsabilului financiar al grupului din străinătate pentru efectuarea cheltuielilor externe: 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei:

542 „Avansuri de trezorerie“	=	5314 „Casa în devize“	6.750.000

5. Decontarea ulterioară (periodic) a avansului, acordat de 150 D.L. şi restituirea avansului neconsumat de 150 $ la cursul zilei de 15.500 lei:

625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări“ 100 DL x 3 = 300 $ 300 $ x 15.000 lei = 4.500.000	=	542 „Avansuri de trezorerie“	4.500 .000
5314 „Casa în devize“	=	%	2.325.000
		542 „Avansuri de trezorerie“ (150 $ x 15.000 lei)	2.250.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	75.000

* Materialele consumabile predate subunităţilor se contabilizează:
- la trimitere: 481.2 = 301
- la justificarea consumului: 601 = 481.2

6. Regularizarea provizionului la 31.12.N+1 (exercițiul financiar în care expiră perioada de garanție):

- Provizion necesar 0
- Provizion existent ..... 10.000.000 lei
- Anularea provizionului existent ..... 10.000.000 lei

1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	10.000.000

Din analiza datelor din conturi se observă că în exercițiul N+1 au fost efectuate cheltuieli totale de 9.800.000 lei și s-a constituit un venit din anularea provizionului de 10.000.000 lei și din diferențe de curs valutar de 75.000 lei. Deci, surplusul de venituri de 275.000 lei se va reflecta în final ca profit în contul 121 „Profit și pierdere“ (după închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri).

În varianta **contabilității descentralizate,** care se aplică în situația în care în localitatea sau în zona în care se prestează serviciile de asistență tehnică și de service se realizează în continuare obiective cu același beneficiar sau cu alți beneficiari, provizioanele se constituie la SCE atât pentru cheltuielile interne în lei, cât și pentru cheltuielile externe în valută locală. Sumele necesare cheltuielilor externe în valută locală se virează subunităților de către SCE. Poate fi luată în discuție și varianta constituirii de provizioane atât de către SCE, cât și de către subunitate. Nu excludem nici posibilitatea ca provizioanele să se constituie în totalitatea lor la subunitate.

Trebuie precizat însă că, în varianta conducerii descentralizate a contabilității, dacă provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie și la subunități, sau numai la subunități și dacă la finele exercițiilor financiare ale perioadei de garanție rezultă profit din diferența dintre veniturile realizate din diminuarea sau anularea provizioanelor și cheltuielilor efectuate, acesta este supus impozitării în valută locală (funcție de prevederile legislației locale).

Calculul și înregistrarea impozitului plătit în străinătate, respectiv a profitului net transferat în țară în valută convertibilă sunt similare operațiunilor prezentate la lucrările de construcții-montaj executate în străinătate.

Relațiile dintre SCE și subunitățile din străinătate se urmăresc în contabilitatea ambelor structuri cu ajutorul contului 481 „Decontări între unitate și subunități“. Pentru a se putea urmări și deconta sumele puse la dispoziția subunităților cu această destinație este indicată dezvoltarea contului 481, în afara conturilor menționate la lucrările de construcții-montaj, pe următoarele conturi sintetice de gradul II sau, după caz, pe analitice ale conturilor de gradul II:

- 481.6/x „Avansuri pentru cheltuieli cu asistența tehnică și service-ul în perioada de garanție“;
- 481.3/x „Cheltuieli cu asistența tehnică și service-ul în perioada de garanție“.

Sumele în valută primite de subunități și necheltuite în perioada de garanție se restituie SCE, iar în situația depășirii cheltuielilor se virează subunităților valuta necesară și, după caz, se suplimentează provizionul constituit.

Scanned with OKEN Scanner

Menținând datele exemplului precedent, operațiunile specifice care au loc în contabilitatea SCE și a subunităților din străinătate sunt următoarele*:

Nr. crt.	Explicații	În contabilitatea SCE		În contabilitatea subunității	
1.	**a) În exercițiul N** Constituirea la 31.12.N a provizioanelor necesare de 10.000.000 lei:	6812=1518	10.000.000	-	
2.	**b) În exercițiul N + 1** Virarea subunității, respectiv încasarea de către aceasta a avansurilor în valută: - 450 $ x 15.000 lei = 6.750.000 lei - 450 $: 3 = 150 D.L.	481.6/x = 5124	→ 6.750.000	5124 = 481.x/	6.750.000
3.	Înregistrarea cheltuielilor efectuate: **De către SCE:** - salarii ..... 5.000.000 lei - materiale ..... 300.000 lei **De către subunitate:** - cheltuieli totale ..... 100 DL - (100 D.L. x 3 = 300 $ - 300 $ x 15.000 lei = 4.500.000 lei)	628 = 401 601 = 301	5.000.000 300.000	625 = 5124	4.500.000
4.	Virarea de către subunitate a sumei necheltuite de 50 DL, respectiv încasarea de către SCE (150 $): - Val. în lei la încasare, respectiv plată: 150 $ x 1.500 lei = 2.325.000 lei - Val. în lei la constituirea creanței, respectiv lichidarea ei: 150 $ x 15.000 lei = 2.250.000 lei - Dcv(+), resp. (-) 75.000 lei	5124 = 481.6/x 765	% 2.325.000 2.250.000 75.000	← % = 5124/ 481.6/x 665	2.325.000 2.250.000 75.000
5.	Transmiterea de către subunitate, respectiv prelucrarea de SCE a cheltuielilor efectuate de subunitate: 100 DL x 3 = 300 $ 300 $ x 15.000 lei = 4.500.000 lei	625 = 481.3/x 665 = 481.3/x	4.500.000 75.000	← 481.3/x = 625 481.3/x = 665	4.500.000 75.000
6.	Anularea la 31.12.N + 1 a provizioanelor devenite fără obiect	1518 = 7812	10.000.000	-	

Analiza datelor conturilor de venituri și cheltuieli la SCE pune în evidență că, la sfârșitul exercițiului N+1, rezultatul financiar nu mai este identic cu cel calculat în varianta contabilității centralizate, dacă luăm în considerare doar datele privind cheltuielile și veniturile contabilizate. Motivul îl constituie faptul că decontarea de către subunitate cu SCE a valutei necheltuite s-a făcut la cursul zilei, apărând astfel la subunitate o cheltuială financiară de 75.000 lei și la SCE un venit financiar de 75.000 lei, și deci rezultatul aparent ar fi dosar de 200.000 lei și nu 275.000 lei. În realitate rezultatul este identic întrucât la subunitate nu s-a mai calculat diferența de curs aferentă valutei în sold, favorabilă, care transmisă SCE ar conduce la profitul total de 275.000 lei (ca în cazul contabilității centralizate).

* La subunități operațiunile contabile se redau conform reglementărilor din România. Reglementările locale diferă de la țară la țară și se contabilizează în acest context în valută locală.

Scanned with OKEN Scanner

Două remarci

Prima. Exceptând exporturile de produse de serie, la exporturile cu grad înalt de complexitate, în afara cheltuielilor de asistență tehnică și de service în perioada de garanție sau chiar în perioada de derulare a contractelor externe, mai pot fi efectuate cheltuieli ocazionate de executarea necorespunzătoare a lucrărilor, de atingerea parametrilor tehnici și de capacitate, neîncadrarea în termenele contractuale ș.a. Evident că aceste cheltuieli, generate de particularitățile exporturilor complexe, nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor propriu-zise de asistență tehnică și de service dar, efectuându-se în perioada de garanție, iar în unele cazuri și de execuție, este necesar să fie tratate concomitent cu cele de asistență tehnică și de service. Sursa de acoperire a acestor cheltuieli o constituie sumele incluse în prețul extern sub formă de cotă de risc, penalități și neprevăzute.

Pentru aceste cheltuieli, SCE pot constitui provizioane pentru riscuri și cheltuieli în limita sumelor incluse în prețul extern. Contabilitatea operațiunilor de constituire și regularizare a provizioanelor și de efectuare a cheltuielilor se face după metodologia proprie a cheltuielilor de asistență tehnică și de service.

A doua. Atât la exporturile cu grad înalt de tehnicitate, cât și la cele cu grad mediu de tehnicitate (produse de serie), clienții externi rețin din prețul extern FOB net, cu prilejul decontării exporturilor facturate, **o cotă de garanție** de bună execuție în limita prevederilor contractuale. Dacă partenerii convin, cota de garanție poate fi înlocuită cu o scrisoare de garanție bancară emisă de o bancă comercială agreată de partenerul extern.

Reținerea cotei de garanție de către partenerii externi constituie o măsură de prevedere a acestora pentru asigurarea fondurilor necesare efectuării eventualelor cheltuieli pentru atingerea parametrilor tehnici și de capacitate, refacerea lucrărilor necorespunzătoare calitativ, întârzieri în livrarea de furnituri etc. dacă SCE nu-și îndeplinesc obligațiile contractuale.

Pentru cota de garanție reținută de partenerii externi (sau pentru care s-a acordat o scrisoare de garanție bancară), SCE pot constitui, de asemenea, provizioane pentru riscuri și cheltuieli în limita cotei respective. Constituirea și regularizarea provizioanelor și reflectarea eventualelor cheltuieli se face după metodologia proprie privind provizioanele constituite pentru cheltuielile cu asistența tehnică și service-ul în perioada de garanție.

Trebuie precizat însă că utilizarea cotei de garanție de către partenerii externi nu are loc decât în cazuri de excepție. Ca urmare, la expirarea perioadei de garanție partenerii externi restituie cota de garanție sau eliberează scrisoarea de garanție bancară. Concomitent, SCE procedează la anularea provizioanelor constituite majorând în mod corespunzător veniturile exercițiului financiar în care expiră perioada de garanție.

3.2.2. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate în perioada de garanție la exporturile în comision

Pentru exporturile complexe realizate în comision, cheltuielile de asistență tehnică și de service în perioada de garanție sunt asigurate de **unitățile producătoare.** Ca structură, cheltuielile nu diferă de cele efectuate de SCE la exporturile pe cont propriu. Deci distingem:

a) **cheltuieli efectuate în lei de unitățile producătoare** care includ în salariile personalului celelalte cheltuieli de personal pentru personalul care asigură asistența tehnică și service-ul în străinătate, piesele de schimb și materialele necesare, alte cheltuieli interne în lei;

Scanned with OKEN Scanner

b) **cheltuieli efectuate de unitățile producătoare** în valută prin intermediul SCE în care se includ cheltuielile de diurnă, cazare, transport local şi alte cheltuieli efectuate în valută locală.

Fondurile necesare acoperirii cheltuielilor de asistență tehnică şi de service în perioada de garanție se asigură din sumele incluse în prețul extern. În acest scop, unitățile producătoare includ în costul planificat (estimat) de producție cheltuielile probabile pentru perioada de garanție, dimensionând astfel nivelul costurilor estimate în concordanță cu structura probabilă a lor.

În contabilitatea SCE, contabilitatea cheltuielilor de asistență tehnică şi de service în străinătate în perioada de garanție la exporturile realizate în comision se ține de regulă în mod centralizat. Ca flux al operațiunilor, SCE încasează de la unitățile producătoare avansurile în lei necesare plății cheltuielilor externe, cumpără valuta de pe piața valutară, acordă avansuri în valută responsabililor financiari ai grupurilor din străinătate şi decontează unităților producătoare avansurile justificate de responsabilii financiari. Concomitent cu documentele de decontare a cheltuielilor externe în valută locală, SCE înaintează unităților producătoare şi listele de consumuri de piese de schimb şi materiale pe baza cărora unitățile producătoare înregistrează cheltuielile interne cu aceste consumuri.

Conturile utilizate la SCE pentru înregistrarea operațiunilor menționate sunt: 512 „Conturi curente la bănci", 531 „Casa", 542 „Avansuri de trezorerie" şi 462 „Creditori diverşi", acesta din urmă fiind folosit pentru evidența sumelor încasate ca avans de la unitățile producătoare şi de decontare, apoi a cheltuielilor externe în valută locală.

Pentru **exemplificare** presupunem următoarea situație:

- pentru un obiectiv construit în comision în Libia, SCE încasează avansuri de 12.500.000 lei de al unitatea producătoare furnizoare pentru efectuarea cheltuielilor externe în perioada de garanție 25.12.N - 25.12. N+1;
- cumpără de pe piața valutară 800 $ la cursul de 15.000 lei/$.
- acordă avansuri în valută de 800 $ responsabilului financiar al grupului de asistență tehnică şi se service din Libia. Ulterior acesta justifică periodic avansurile cheltuite pentru suma de 320 dinari libieni (1DL = 2,5 $ S.U.A.);
- la expirarea perioadei de garanție SCE face regularizarea avansurilor cu unitatea producătoare.

Operațiunile economice care au loc în contabilitatea SCE

1. Încasarea avansului de 12.500.000 lei de la unitatea producătoare:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	462 „Creditori diverşi"	12.500.000

2. Cumpărarea de pe piața valutară a sumei de 800 $ la cursul de 15.000 lei/$ = 12.000.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	12.000.000

Scanned with OKEN Scanner

3. Ridicarea valutei în numerar de la bancă şi acordarea ei ca avans responsabilului financiar al grupului de asistenţă tehnică şi de service din străinătate, la acelaşi curs de 15.000 lei/$.

5314 „Casa în devize"	=	581 „Viramente interne"	12.000.000
581 „Viramente interne"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	12.000.000
542 „Avansuri de trezorerie"	=	5314 „Casa în devize"	12.000.000

Se înţelege că dacă încasarea în numerar a valutei de la bancă se face la un alt curs, diferenţa de curs care apare se va regulariza cu unitatea producătoare.

4. Justificarea avansului de către responsabilul financiar al grupului din străinătate: 320 DL x 2,5 = 800 $ x 15.000 lei = 12.000.000 lei

462 „Creditori diverşi"	=	542 „Avansuri la trezorerie"	12.000.000

5. La expirarea perioadei de garanţie SCE regularizează cu unitatea producătoare avansurile primite:

1) avansuri primite (C.462) ..... 12.500.000 lei
2) avansuri justificate (D.462) ..... 12.000.000 lei
3) diferenţă de restituit ..... 500.000 lei

462 „Creditori diverşi"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	500.000

În ipoteza conducerii **descentralizate** a contabilităţii, relaţiile dintre SCE şi subunităţi se urmăresc, ca şi în cazul precedent, cu ajutorul contului 481 „Decontări între unitate şi subunităţi". Şi în acest caz considerăm indicată dezvoltarea contului 481 pe conturi sintetice de gradul II 481.6/x pentru evidenţa avansurilor, 481.3/x pentru evidenţa cheltuielilor.

Folosind datele exemplului precedent, operaţiile specific privind relaţiile de decontare dintre SCE şi subunităţi se înregistrează astfel:

Nr. crt.	Explicaţii	În contabilitatea SCE	În contabilitatea subunităţii
1.	Virarea de către SCE subunităţii a avansului în valută: 800 $ x 15.000 lei = 12.000.000 lei	→ 481.6/x = 5124 12.000.000	5124 = 481.6/x 12.000.000
2.	Efectuarea cheltuielilor de subunitate şi decontarea acestora SCE	462 = 481.3/x 12.000.000	← 481.3/x = 5124 12.000.000

Operaţiunile de decontare dintre SCE şi unităţile producătoare, precum şi cele de cumpărare de valută de către SCE se evidenţiază după metodologia conducerii contabilităţii în varianta centralizată.

În ce priveşte **cota de risc, penalităţi şi neprevăzute şi cota de garanţie,** acestea au un regim diferit faţă de exportul pe cont propriu. În esenţă este vorba de faptul că ambele cote se reţin producătorilor de către SCE din valoarea externă FOB net având însă destinaţii diferite şi anume:

Scanned with OKEN Scanner

- cota de risc, penalități și neprevăzute se păstrează de către SCE la băncile comerciale care le deservesc și este folosită pentru efectuarea de cheltuieli cu această destinație în perioada de garanție, uneori și de execuție, în calitatea lor de titulare ale contractelor externe;
- cota de garanție reținută de către SCE producătorilor compensează suma corespunzătoare reținută lor de către beneficiarii externi pentru garantarea bunei execuții a lucrărilor sau calității mărfurilor exportate. Dacă prin contractele externe se convine, SCE eliberează beneficiarilor externi o scrisoare de garanție bancară, iar cota de garanție reținută producătorilor de către SCE se păstrează la băncile comerciale care deservesc SCE.

Cota de garanție reținută de partenerii externi se reflectă la SCE concomitent cu înregistrarea livrărilor prin operațiunea 267 = 411, cota de garanție, precum și cota de risc, penalități și neprevăzute reținute producătorilor se reflectă de către SCE concomitent cu celelalte rețineri (avans, comision) prin operațiunea 401 = 167 (cu analitice distincte la contul 167 pentru cele două feluri de cote).

Sumele cheltuite de SCE din cota de risc în perioada de garanție se evidențiază prin operația 167 = 5124, iar sumele necheltuite în perioada de garanție, precum și cota de garanție restituite producătorilor se evidențiază prin operația 167 = 5124 (cota de garanție încasată de SCE de la beneficiarii externi se înregistrează prin operația 5124 = 267).

De reținut că, fiind vorba de operațiuni în comision:

- atât pentru creanța imobilizată în valută (cont 267), cât și pentru datoriile față de unitatea producătoare (cont 167), la sfârșitul exercițiului financiar SCE calculează diferențe de conversie;
- pentru nici una din cotele menționate SCE nu constituie provizioane.

3.3. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate în perioada postgaranție

3.3.1. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate în perioada postgaranție la exporturile pe cont propriu

În perioada postgaranție, activitatea de asistență tehnică și de service se realizează pe bază contractuală și se organizează pe principiul autonomiei funcționale și financiar-valutare.

Dacă în perioada de garanție activitatea de asistență tehnică se întrepătrunde cu cea de service, în perioada postgaranție asistența tehnică poate fi realizată independent, cazul exporturilor cu grad înalt de complexitate, sau poate fi realizată la un loc cu activitatea de service, cazul exporturilor produselor în serie.

Baza juridică a activității de asistență tehnică și de service în perioada postgaranție la exporturile pe cont propriu o constituie contractele economice încheiate de SCE cu beneficiarii externi, pe de o parte, și cu unitățile producătoare care asigură forța de muncă și valorile materiale necesare, pe de altă parte. Fiind o activitate realizată în numele, pe contul și pe riscul SCE, rezultatele activității se reflectă în gestiunea lor.

Indicatorii economico-financiari proprii serviciilor de asistență tehnică și de service în perioada postgaranție la exporturile pe cont propriu sunt: cheltuielile, veniturile și rezultatele.

Cheltuielile activității de asistență tehnică în perioada postgaranție au o structură similară activității în perioada de garanție (**cheltuieli interne** efectuate în țară în lei cu

salariile şi celelalte cheltuieli de personal, şi **cheltuieli externe** efectuate în străinătate în valută locală: diurnă, cazare, transport local, alte cheltuieli externe). În cazul activității de service cheltuielilor de mai sus li se adaugă şi cele referitoare la consumurile de valori materiale: piese de schimb, materiale de întreținere şi reparații, amortizarea, întreținerea şi repararea mijloacelor fixe utilizate ş.a.

Veniturile din activitatea de asistență tehnică şi de service din perioada postgaranție se constituie din **încasările valutare brute** egale cu prețul convenit prin contractul extern. În condițiile efectuării a două categorii de cheltuieli, în țară în lei şi în străinătate în valută locală, prețul extern trebuie să acopere ambele cheltuieli şi să asigure profitul corespunzător SCE. În acest scop, cu prilejul fundamentării prețului extern, iar ulterior în calculele de evidență, acesta trebuie detaliat pe două componente:

- una destinată să acopere cheltuielile externe în valută locală şi să asigure profitul în valută locală;
- cealaltă parte, exprimând **încasările** în valută convertibilă, similară în conținut cu valoarea externă FOB net a mărfurilor exportate, este destinată să acopere cheltuielile interne în lei (cu munca vie şi materializată) şi să asigure profitul în lei cuvenit SCE pentru serviciile prestate.

Proporția în care prețul extern se detaliază pe cele două componente se convine prin contractul extern. Se desprinde concluzia că, de fapt, rezultatul financiar total este diferența dintre încasările valutare totale şi cheltuielile totale (în valută locală şi în lei).

Contabilitatea serviciilor de asistență tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranție se organizează, ca regulă, descentralizat.

Motivul îl constituie, după cum s-a mai arătat, obligativitatea ținerii contabilității în străinătate în valută locală, în conformitate cu legislația locală, scopul final fiind impozitarea profitului realizat.

Pentru satisfacerea nevoilor de informare din țara noastră subunitățile conduc în paralel contabilitatea şi în lei, conform legislației din România, urmând ca periodic, de regulă trimestrial, să transmită unității din țară balanța de verificare în vederea centralizării.

Pentru **exemplificarea metodologiei de contabilizare,** prezentăm următoarele date convenționale:

- SCE „X" prestează un serviciu de asistență tehnică pe bază de contract în Irak, valoarea externă contractuală fiind de 3.000 $ decontabilă astfel: 30% în valută locală (echivalentul a 900 $) şi 70% în valută convertibilă. Cursul dinarului irakian față de dolarul S.U.A. este: 1 D.Ik. = 3 $ S.U.A.);
- cheltuielile externe efectuate cu diurna, cazarea şi transportul pe plan local ale personalului ce asigură asistența tehnică sunt de 240 dinari irakieni. Încasarea valutei locale facturate se face în contul deschis la bancă subunității astfel: 30 D.Ik. sub formă de avans, iar restul se decontează la prezentarea facturii de prestare a serviciilor de asistență tehnică. Încasarea valutei convertibile se face în țară în contul în devize, deschis la banca comercială de către SCE astfel: 210 $ sub formă de avans, iar restul după facturarea serviciilor;
- cheltuielile interne efectuate de SCE în lei sunt de 25.000.000 lei din care: a) 20.000.000 lei salarii şi celelalte cheltuieli de personal plătite unității producătoare care a asigurat personalul calificat; b) 5.000.000 lei cheltuieli de transport dus-întors cu personalul în Irak;

Scanned with OKEN Scanner

- cursurile valutare utilizate: la încasarea avansului 15.000 lei/$, la facturarea serviciilor 15.500 lei/$, la încasarea facturii 15.600 lei/$, la 31.12.N 16.000 lei/$;
- evidența creanțelor externe se ține de către subunitate;
- profitul realizat se calculează la sfârșitul exercițiului atât de către subunitate, utilizând contul 481.5 „Decontări privind rezultatele", cât și de către SCE utilizând contul 121 „Profit și pierdere";
- impozitul pe profit se calculează și se înregistrează în exercițiul N. Pentru simplificare (eliminarea operațiunilor din N + 1) decontarea impozitului pe profit se face tot în exercițiul N.

Folosind datele de mai sus, metodologia de contabilizare a **serviciilor de asistență tehnică,** prezentată paralel la subunitate (în lei) și la SCE, se prezintă astfel:

Nr. crt.	Explicații	Contabilitatea subunității (în lei)	Contabilitatea SCE
1.	Avansul încasat: **a) de subunitate în valută locală** - 30 D.Ik x 3 = 90 $ - 90 $ x 15.000 lei = 1.350.000 lei **b) de SCE în valută convertibilă** - 210 $ x 15.000 lei = 3.150.000 lei	 5124 = 419 1.350.000 481.4 = 419 3.150.000	 ← 5124 = 481.4 3.150.000
2.	Cheltuielile locale de DCT în sumă de 240 D.Ik, din care: - 30 D.Ik x 3 = 90 $ x 15.000 lei = 1.350.000 - 210 D.Ik x 3 = 630 $ x 15.000 lei = 9.765.000 Total 11.115.000	 625 = 5124 1.350.000 625 = 5124 9.765.000	 - -
3.	Cheltuielile efectuate în țară în lei de SCE: - salarii.....20.000.000 lei - transport Irak.....5.000.000 lei	 - -	682 = 401 20.000.000 401 = 5121 20.000.000 625 = 5121 5.000.000
4.	Facturarea serviciilor de asistență tehnică: **- în valută locală:** 300 D.Ik x 3 = 900 $ x 15.500 lei = 13.950.000 **- în valută convertibilă:** 2100 $ x 15.500 lei.....= 32.550.000 Total 46.511.000	 411 = % 46.500.000→ 704 13.950.000 481.4 32.550.000	 481.4 = 704 32.550.000
5.	Decontarea facturii: **a) în valută locală:** • Reținerea avansului: - 90 $ x 15.500 lei.....= 1.395.000 lei - 90 $ x 15.000 lei.....= 1.350.000 lei - Dcv (-).....= 45.000 lei • Încasarea diferenței: - 810 $ x 15.500 lei .....= 12.555.000 lei	 % = 411 1.395.000 419 1.350.000 665 45.000 5124 = 411 12.555.000	 - -
	b) în valută convertibilă: • Reținerea avansului: - 210 $ x 15.500 lei = 3.255.000 lei - 210 $ x 15.000 lei = 3.150.000 lei - Dcv (+).....= 105.000 lei • Diferența încasată în țară: - 1.890 $ x 15.600 lei = 29.848.000 lei - 1.890 $ x 15.500 lei = 29.295.000 lei - Dcv (+) = 189.000 lei	 % = 411 3.255.000 419 3.150.000 481.4 105.000 481.4 = 411 29.295.000	 → 665 = 481.4 105.000 ←5124 = % 29.484.000 481.4 29.295.000 765 189.000

6.	Calculul şi înregistrarea diferenţelor de curs valutar aferente valutelor în sold la 21.12.N: **a) La subunitate** - Sv 5124 : 180 $ x 16.000 lei = 2.880.000 lei - S lei 5124.....= 2.790.000 lei - Dcv (+).....= 90.000 lei **b) La SCE** - Sv 5124 : 2235 $ x 16.000 lei = 35.760.000 lei - S lei 5124.....= 34.794.000 lei - Dcv (+).....= 966.000 lei	5124 = 765 90.000 - -	- 5124 = 765 966.000
7.	Repartizarea cheltuielilor în vederea calculării rezultatului subunităţii şi transmiterea lor cu notă de debitare la SCE pentru calculul rezultatului global	481.5 = % 11.160.000→ 625 11.115.000 665 45.000	% = 481.5 11.160.000 625 11.115.000 665 45.000
8.	Repartizarea veniturilor în vederea calculării rezultatului subunităţii şi transmiterea lor cu notă de creditare la SCE pentru calculul rezultatului global	% = 481.5 14.040.000→ 704 13.950.000 765 90.000	481.5 = % 14.040.000 704 13.950.000 765 90.000
9.	Calculul profitului brut realizat de subunitate, al impozitului pe profit şi plata impozitului pe profit: - Venituri:.....14.040.000 lei - Cheltuieli:.....11.160.000 lei - Profit brut:.....2.880.000 lei (sold4815) • impozit pe profit: 2.880.000 lei x 25% = 720.000lei • impozit pe profit în valută: 720.000 lei : 16.000lei / $ = 45 $ 45 $: 3 = 15 D.lk	481.5 = 5124 720.000→	441 = 481.5 720.000
10.	Calculul şi transferarea profitului net în ţară (la SCE): Profit brut: 2.880.000 lei Impozit: 720.000 lei Profit net: 2.160.000 lei (135 $)	481.5 = 5124 2.160.000→	5124 = 481.5 2.160.000
11.	Repartizarea cheltuielilor totale ale SCE la 31.12.N.	-	121 = % 36.265.000 625 16.115.000 628 20.000.000 665 150.000
12.	Repartizarea veniturilor totale ale SCE la 31.12.N	-	% = 121 47.745.000 704 46.500.000 765 1.245.000
13.	Calculul, înregistrarea , repartizarea cheltuielilor cu impozitul pe profit şi decontarea impozitului: - Venituri totale SCE: 47.745.000 lei - Cheltuieli totale SCE: 36.265.000 lei - Profit brut SCE: 11.480.000 lei • impozit pe profit: 11.780.000 lei x 38% = 4.362.400 lei • impozit pe profit plătit în străinătate.....720.000 lei • impozit pe profit de plată în România.....3.642.400 lei	-	691 = 441 4.362.400 121 = 691 4.362.400 441 = 5121 3.642.400

Bilanțul întocmit de SCE la sfârșitul exercițiului în care s-a prestat serviciul de asistență tehnică se prezintă astfel:

Bilanț
întocmit la 31.12.N

Activ — Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	35.760.000	5121 121	28.642.400 7.117.600
Total	35.760.000	Total	35.760.000

Explicarea rezultatului:

a. Venituri:

- în valută convertibilă ..... 32.550.000 lei
- difer. curs valutar (+) ..... 1.245.000 lei
- în valută locală ..... 13.950.000 lei

Total ..... 47.745.000 lei

b. Cheltuieli:

- în lei în țară ..... 25.000.000 lei
- difer. curs valutar (-) ..... 150.000 lei
- în valută locală (externe) ..... 11.115.000 lei

Total ..... 36.265.000 lei

c. Rezultatul exercițiului (brut) ..... 11.480.000 lei

În cazul **activității de service,** față de activitatea de asistență tehnică, apar în plus la cheltuieli consumurile interne de valori materiale (îndeosebi piese de schimb și materiale de întreținere și reparații ș.a.). Acestea se evidențiază ca cheltuieli interne și au ca bază documentară lista de consumuri transmisă de subunitatea din străinătate.

În ce privește prețul extern pe baza căruia se calculează veniturile, acesta poate fi stabilit fie pe lucrări, fie pe componentele de bază ale acestora:

- asistența tehnică, sub forma tarifului în valută pe oră;
- materialele și piesele de schimb, sub forma prețului extern de vânzare a acestora;
- transportul local, sub forma tarifului în valută pe km.

3.3.2. Contabilitatea activității de asistență tehnică și de service în străinătate în perioada postgaranție la exporturile în comision

Serviciile de asistență tehnică și de service realizate în perioada postgaranție în comision au ca suport juridic **contractul de comision** încheiat cu unitățile producătoare care asigură forța de muncă, piesele de schimb, materialele de întreținere și reparații și alte valori necesare și **contractul extern de asistență tehnică și de service** încheiat cu partenerii externi în contul unităților producătoare. Pentru serviciile prestate privind derularea activităților de asistență tehnică și de service, SCE percep unităților producătoare un comision calculat prin aplicarea unei cote procentuale asupra încasărilor valutare transformate în lei la cursul de la data facturării la extern.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile necesare desfășurării activității se împart, ca și în situațiile precedente, în cheltuieli efectuate în țară în lei de unitățile producătoare și cheltuieli efectuate în străinătate în valută locală prin intermediul SCE. Veniturile se calculează la nivelul încasărilor valutare brute egale cu prețul extern convenit prin contractul extern, detaliat pe cele două componente: încasări în valută convertibilă destinate să acopere cheltuielile interne în lei și profitul corespunzător unităților producătoare în lei și încasări în valută locală destinate să acopere cheltuielile externe și profitul unităților producătoare în valută locală, respectiv în lei.

Fiind vorba de operațiuni realizate în comision, atât cheltuielile cât și veniturile generate de derularea activității menționate nu se reflectă la SCE, ci la unitățile producătoare. **La SCE se reflectă** în contabilitate doar **veniturile proprii** reprezentate de comisionul perceput unităților producătoare și cheltuielile proprii de exploatare de natura cheltuielilor de administrație și conducere. Cheltuielile și veniturile generate de derularea contractelor externe de asistență tehnică și de service se reflectă la SCE cu ajutorul conturilor de terți.

Contabilitatea operațiunilor aferente se realizează, de asemenea, în mod **descentralizat.**

În această variantă, relațiile dintre SCE și subunități se urmăresc, ca și în cazurile precedente, cu ajutorul contului 481 „Decontări între unitate și unități", cu dezvoltarea pe conturile analitice menționate anterior.

Pentru **exemplificare** considerăm următoarele date referitoare la un contract extern de asistență tehnică și de service derulat în comision de către o SCE în Libia în exercițiul N:

- prețul extern contractat 4.000 $ din care: 30% se decontează în valută locală, dinari libieni: 1 DL = 3 $ S.U.A. și 70 % în valută convertibilă;
- încasarea valutei locale se face în numerar de către responsabilul financiar al grupului astfel: 40 D.L. sub formă de avans, cursul dolarului la data încasării avansului 15.000 lei, iar 360 D.L. la facturarea serviciilor, cursul dolarului la data facturării 15.500 le/$;
- comisionul perceput de SCE este de 5% din contravaloarea prețului extern de 4.000 $ și se reține din valuta datorată unității producătoare;
- încasarea valutei convertibile se face în țară astfel: avans 280 $ x 15.000 lei, iar diferența de 2.520 $ după facturarea serviciilor, cursul la facturare 15.500 lei/$, la încasare 15.700 lei/$;
- pentru simplificarea operațiunilor și evitarea repetărilor se face abstracție de cheltuielile proprii ale subunității și ale SCE. Se calculează însă și se plătește impozitul pe profit la subunitate. La SCE nu se calculează și nu se înregistrează impozitul pe profit, calculul și vărsarea acestuia la buget fiind similare tuturor societăților comerciale;
- tot din motive de simplificare și evitare a repetării operațiunilor, s-a renunțat la contabilizarea operațiunilor la unitatea producătoare (vezi Contabilitatea lucrărilor de construcții-montaj în comision - operațiunile referitoare la unitatea de construcții-montaj);
- evidența relațiilor cu partenerul extern se realizează de subunitate, iar cu unitatea producătoare de SCE;

Scanned with OKEN Scanner

În baza datelor convenționale prezentate și precizărilor făcute prezentăm în continuare, paralel, ca și în cazul precedent, operațiunile în contabilitatea subunității (ținută în lei conform normelor legale din România) și a SCE:

Nr. crt.	Explicații	Contabilitatea subunității (în lei)	Contabilitatea SCE
1.	Avansul încasat: **a) în valută locală:** - 40 DL x 3 = 120 $ x 15.000 lei = 1.800.000 lei **b) în valută convertibilă:** - 280 $ x 15.000 lei = 4.200.000 lei	5314 =419 1.800.000 481.4 =419 4.200.000	← 5124 = 481.4 4.200.000
2.	Cheltuielile efectuate în valută locală: - 40 DL x 3 = 120 $ x 15.000 lei = 1.800.000 lei - 260 DL x 3 = 780 $ x 15.200 lei = 11.856.000 lei Total 13.656.000 lei	481.3 = 5314 13.656.000	-
3.	Facturarea serviciilor: 4000 $ x 15.500 lei = 62.000.000 lei	411 = 481.4 62.000.000→	481.4 = 401 62.000.000
4.	Facturarea comisionului SCE: 4000 $ x 5% = 200 $ x 15.500 lei = 3.100.000	-	411 / UP = 704 3.100.000
5.	Decontarea facturii externe: **a) în valută locală:** • avansul reținut: - 120 $ (40 DL) x 15.500 lei = 1.860.000 lei - 120 $ (40 DL) x 15.000 lei = 1.800.000 lei - Dcv (+)..... 60.000 lei	% = 411 1.860.000 419 1.800.000 481.4* 60.000→	665 = 481.4 60.000
	• diferența încasată: - 1080 $ (360 DL) x 15.700 lei = 16.956.000 lei - 1080 $ (360 DL) x 15.500 lei = 16.740.000 lei - Dcv (+).....= 216.000 lei	5314 = % 16.956.000 411 16.740.000 481.4 216.000→	665 = 481.4 216.000
	b) în valută convertibilă: • avansul reținut: - 280 $ x 15.500 lei = 4.340.000 lei - 280 $ x 15.000 lei = 4.200.000 lei - Dcv (+).....= 504.000 lei	% = 411 4.340.000 419 4.200.000 481.4 140.000→	665 = 481.4 140.000
	• diferența încasată: - 2520 $ x 15.700 lei = 39.564.000 lei - 2520 $ x 15.500 lei = 39.060.000 lei - Dcv (+).....= 504.000 lei	481.4 = 411 39.060.000	←5124 = % 39.564.000 481.4 39.060.000 765 504.000
6.	Calculul și înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente valutei în sold: - Sv 5314 : 300 $ x 16.000 lei = 4.800.00 lei - S lei 5314:.....= 5.100.000 lei - Dcv (-).....= 300.000 lei	481.3 = 5314 300.000→	665 = 481.3 300.000
7.	Calculul și plata impozitului pe profitul realizat în străinătate: - Venit (SC 481.4) - 18.756.000 lei - Cheltuieli (SD 481.3) - 13.956.000 lei - Profit brut 4.800.000 lei • Impozit pe profit: 4.800.000 lei x 25% = 1.200.000 lei 1.200.000 lei : 16.000 lei = 75 $: 3 = 25 DL	481.4 = 5314 1.200.000	-

* Poate fi adoptată și soluția prezentată la lucrările de construcții - montaj în comision de evidențiere a diferențelor de curs valutar în 665, respectiv 765 și transmiterea ulterior a lor la SCE cu notă de debitare-creditare. Rezultatul este același.

Scanned with OKEN Scanner

8.	Transferarea în ţară la SCE a profitului net realizat: - 4.800.000 lei - 1.200.000 lei = 3.600.000 lei 3.600.000 lei : 16.000 lei = 225 $: 3 = 75 DL	481.4 = 5314 3.600.000	-
9.	Decontarea cu unitatea producătoare: **a) Reţinerea cheltuielilor în valută locală:** - 900 $ x 15.500 lei = 13.950.000 lei - 900 $ x (vezi op.2/sub) = 13.656.000 lei - Dcv (+).....= 294.000 lei	-	401 = % 13.950.000 481.3 13.656.000 765 294.000
	b) Reţinerea comisionului SCE: - 4000 $ x 5% = 200 $ x 15.500lei = 3.100.000 lei	-	401 = 411 3.100.000
	c) Reţinerea impozitului plătit în străinătate: - 75 $ x 16.000 lei = 1.200.000 lei - 75 $ x 15.500 lei = 1.162.500 lei - Dcv (-).....= 37.500 lei	-	% = 481.4 1.200.000 401 1.162.500 665 37.500
	d) Plata diferenţei unităţii producătoare: - 2825 $ x 16.000 lei = 45.200.000 lei - 2825 $ x 15.500 lei = 43.787.500 lei - Dcv (-).....= 1.412.500 lei	-	% = 5124 45.200.000 401 43.787.500 665 1.412.500
10.	Încasarea profitului net realizat de subunitate în valută locală: 75 DL x 3 = 225 $ x 16.000 lei = 3.600.000 lei (vezi op. 8 / la subunitate)	-	5314 = 481.4 3.600.000
11.	Calculul şi înregistrarea diferenţelor de curs valutar aferente valutei în sold la SCE: - Sv 5124 : 2800 $ x 16.000 lei = 44.800.000 lei - S lei 5124 : .....= 43.764.000 lei - Dcv (+).....= 1.036.000 lei	-	5124 = 765 1.036.000
12.	Calculul şi înregistrarea rezultatelor financiare la SCE: a) Repartizarea cheltuielilor: b) Repartizarea veniturilor	- -	121 = 665 1.950.000 % = 121 5.150.000 704 3.100.000 765 2.050.000

Bilanţul contabil întocmit de SCE la încheierea prestaţiei de service se prezintă astfel:

Bilanţ contabil
încheiat la 31.12.N de SCE

Activ Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
Disponibilităţi băneşti în valută (5314 - 5124)	3.200.000	121	3.200.000

Concluzia. Făcându-se abstracţie de cheltuielile generale ale SCE şi ale subunităţii şi necalculând impozitul pe profit, profitul brut de 3.200.000 lei (sold C. cont 121) se regăseşte ca disponibil în valută în conturile de devize: contul 5124 - sold creditor 25 $ x 16.000 lei = 400.000 lei, contul 5314 - sold debitor 225 $ x 16.000 lei = 3.600.000 lei (3.600.000 lei - 400.000 lei = 3.200.000 lei).

Desigur că metodologia contabilă în varianta contabilităţii descentralizate poate îmbrăca aspecte diferite faţă de cea prezentată, în principal în funcţie de prevederile contractelor externe şi de modul de reglementare a evidenţei diferitelor elemente patrimoniale de către SCE.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VI

Contabilitatea de gestiune în comerţul exterior

1. Obiectul şi criteriile de organizare a contabilităţii de gestiune în comerţul exterior

Potrivit regulamentului pentru aplicarea Legii contabilităţii nr.82/1991, sfera contabilităţii de gestiune se circumscrie, în principal, la înregistrarea operaţiunilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie etc., decontarea producţiei, precum şi calculul costului de producţie al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producţiei în curs.

Modul de organizare a contabilităţii de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale acesteia. În acest sens, pe lângă conturile de cheltuieli pe destinaţii şi de calculaţie a costurilor, pot fi utilizate conturi de venituri şi rezultate analitice corespunzătoare, în funcţie de opţiunea fiecărei unităţi patrimoniale.

Se desprinde concluzia că, deocamdată, contabilitatea de gestiune este orientată cu precădere spre evidenţa cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor acesteia, informaţiile degajate fiind proprii unităţilor productive. Acest lucru este pus în evidenţă şi de modul de instrumentare a conturilor de gestiune din clasa a 9-a Planului de conturi general. Explicaţia este dată de interesul ce-l reprezintă costul unitar din punct de vedere al politicii de vânzare şi menţinerii pe lungă durată a echilibrului financiar al acestor unităţi. În acest context, sfera contabilităţii de gestiune este extinsă şi la calculul veniturilor şi, în continuare, la determinarea rezultatelor analitice prin compararea costului produselor cu preţul lor de vânzare.

Remarcă. Calculul costului produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate este strâns legat de gestiunea analitică a stocurilor care, în mod logic nu poate fi lăsată în afara contabilităţii de gestiune. În literatura de specialitate din Occident, lucrările de contabilitate de gestiune abordează ca problemă premergătoare calculaţiei costurilor, operaţiunile relative la stocuri*. Includerea, alături de cheltuieli şi costuri, a veniturilor în obiectul contabilităţii de gestiune creează premisele extinderii în continuare a obiectului acesteia, prin furnizarea unei părţi a informaţiilor necesare întocmirii bugetelor interne de venituri şi cheltuieli şi controlul execuţiei acestora. În acest mod **obiectul contabilităţii de gestiune** devine mai cuprinzător şi se identifică cu**:

---

* Vezi, de exemplu, J. LEURION tome 1, Les Editions Foucher, Paris 1988

** Vezi M. Ristea Noul sistem contabil în România, Editura Cartimex, Bucureşti 1994, pag.277

- gestiunea analitică a stocurilor;
- calcularea costului produselor, serviciilor, activităților și funcțiilor;
- determinarea rezultatelor analitice prin compararea costului produselor cu prețul lor de vânzare;
- previziunea cheltuielilor și veniturilor prin întocmirea rețelei interne de bugete;
- controlul costurilor și bugetelor prin intermediul abaterilor ecarturilor.

O altă problemă care trebuie clarificată în legătură cu obiectul contabilității de gestiune este cea a **naturii cheltuielilor și veniturilor la care se referă.** Din acest punct de vedere în obiectul contabilității de gestiune se includ doar **cheltuielile și veniturile din exploatare.** De aceea, multă vreme, contabilitatea de gestiune a fost definită contabilitate analitică de exploatare.

Sigur că, în forma definită, obiectul contabilității de gestiune se circumscrie aproape în exclusivitate la unitățile productive. Dacă ținem seama de specificul activității fiecărui domeniu, contabilitatea de gestiune se particularizează în mod corespunzător.

În ramura comerțului exterior, societățile comerciale specializate desfășoară o diversitate de activități: unele execută operațiuni pure de export, import sau combinate; altele execută operațiuni de prestări de servicii internaționale; altele de cooperare economică internațională în domenii variate; altele îmbină operațiunile de comerț exterior și cooperare internațională cu diverse activități interne de producție, agricole, prestări servicii, comerț interior etc. De aici și diversitatea de forme sub care poate fi organizată contabilitatea de gestiune în societățile comerciale din această ramură a economiei naționale.

Circumscriind problematica la societățile specializate care execută **operațiuni pure** de export, import și combinate se poate observa că **obiectul contabilității de gestiune în comerțul exterior se particularizează astfel:**

- calculația, vizează costul mărfurilor comercializate, al serviciilor prestate și lucrărilor executate, precum și al activității de administrație și conducere;
- veniturile, au ca sursă de proveniență comercializarea mărfurilor, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor la prețurile, respectiv tarifele negociate;
- rezultatele analitice, calculate pe structurile adoptate, îmbracă forma specifică de rezultate brute din exploatare prin faptul că se determină, de regulă, ca diferență între veniturile și cheltuielile directe;
- rețeaua internă de bugete de venituri și cheltuieli este în concordanță cu structurile adoptate în acest sens de fiecare societate de comerț exterior (SCE).

Pentru realizarea obiectului contabilității de gestiune este necesară organizarea acesteia pe baza unor criterii proprii fiecărui tip de SCE. Din acest punct de vedere SCE pot adopta unul din următoarele două criterii:

- responsabilitatea pentru activitatea desfășurată:
- natura activității desfășurate.

Potrivit primului criteriu, contabilitatea se organizează pe **centre de gestiune.** Acestea reprezintă, de regulă, subdiviziuni ale structurii organizatorice a întreprinderii, bine conturate, menite să servească drept instrumente de control al gestiunii prin urmărirea comparativă a cheltuielilor și veniturilor aferente. Pentru aceasta este necesar să fie îndeplinite anumite condiții și anume:

- centrele de gestiune să aibă activitate controlabilă;
- să existe posibilitatea delimitării cheltuielilor și veniturilor și determinării responsabilităților pe centre;

Scanned with OKEN Scanner

- centrelor de gestiune să li se atribuie dreptul efectiv de adoptare a deciziilor cu privire la activitatea desfășurată. În acest sens sunt necesare regulamente pentru delimitarea atribuțiilor centrelor de gestiune în materie de decizie și pentru cointeresarea materială a personalului centrului cu cele două laturi ale sale: stimularea materială și răspunderea materială.

Ca subdiviziuni ale structurii organizatorice a întreprinderilor, centrele de gestiune sunt reprezentate de serviciile operative (comerciale) ale SCE privite în individualitatea lor și de serviciile funcționale privite în ansamblul lor.

Delimitarea cheltuielilor și veniturilor prin bugete întocmite pe centre de gestiune reprezintă doar primul pas în atingerea scopurilor conducerii întreprinderii. Pasul următor îl reprezintă identificarea **obiectelor de calculație** a cheltuielilor și veniturilor **în cadrul fiecărui centru.** În acest sens pot fi luate în discuție următoarele variante:

- urmărirea și controlul cheltuielilor și veniturilor pe **mărfuri** de export și **piețe de desfacere,** respectiv pe **mărfuri de import** și **piețe de aprovizionare,** asigurându-se posibilitatea calculării unor indicatori de analiză (de exemplu, marjele comerciale) și comparării în timp și spațiu a informațiilor obținute;
- urmărirea și controlul cheltuielilor și veniturilor pe fiecare **contract derulat** în cadrul serviciilor operative. Avantajul l-ar constitui controlul și analiza fiecărei acțiuni derulate, deci o adâncire a responsabilităților până la nivel de persoană. Dezavantajul îl constituie faptul că, uneori un contract include în obiectul său mai multe mărfuri, nemaiexistând posibilitatea efectuării analizelor proprii primei variante. În plus, eficiența derulării contractelor se urmărește și de către serviciile comerciale prin evidența operativă proprie ale cărei date se confruntă, la finalizarea contractelor, cu cele ale contabilității analitice.

Separat de centrele de gestiune care se identifică cu serviciile operative de export-import, SCE organizează contabilitatea de gestiune și pentru **serviciile prestate** în legătură cu comercializarea mărfurilor. Unele dintre aceste prestări de servicii generează atât cheltuieli, cât și venituri, de cele mai multe ori neaducătoare de rezultate (cazul serviciului Transporturi și expediții internaționale); altele, cum ar fi, de exemplu, intermedierile, generează doar venituri brute sub forma comisioanelor realizate.

Paralel cu centrele de gestiune menționate, pentru activitatea de administrație și conducere, luată în ansamblu său, se constituie un centru de gestiune distinct pe care se localizează **cheltuielile generale de administrație.**

Așa cum s-a arătat, rezultatele analitice din exploatare pe centre de gestiune îmbracă forma specifică de **rezultate brute din exploatare,** calculate ca diferență între venituri și cheltuielile directe. Pe ansamblul unei SCE, rezultatele financiare din exploatare îmbracă forma de **rezultate nete,** calculate ca diferență între suma rezultatelor brute și cheltuielile generale de administrație.

În ipoteza că se abandonează ideea calculării rezultatelor analitice brute de exploatare ca diferență între venituri și cheltuielile directe, structura cheltuielilor și veniturilor centrelor de gestiune îmbracă o altă formă generată de calculul rezultatelor analitice nete: venituri - (cheltuieli directe + cheltuieli indirecte). În acest caz problemele se complică, în sensul că pentru fiecare centru, în afara cheltuielilor indirecte proprii, este necesar să se repartizeze și cote de cheltuieli generale după anumite criterii, iar în continuare să se facă repartizarea cheltuielilor indirecte totale ale fiecărui centru pe obiecte de calculație a cheltuielilor și veniturilor. O astfel de abordare, pe lângă faptul că îngreunează ținerea contabilității de gestiune, nu dă posibilitatea efectuării analizelor de gestiune și răspunde într-o mică măsură conducerii întreprinderii. De aceea, suntem de părere că pentru SCE cea mai indicată metodă de ținere a

Scanned with OKEN Scanner

contabilității de gestiune este cea potrivit căreia se **calculează rezultate analitice de exploatare brute pe obiecte de calculație și rezultate nete pe ansamblul întreprinderii** ca diferență între suma rezultatelor analitice brute de exploatare și cheltuielile generale de administrație.

Într-o astfel de situație, structura centrelor de gestiune ale unei SCE, cu volum mare de activitate, în varianta urmăririi și controlului cheltuielilor și veniturilor pe mărfuri și piețe de desfacere (la export), respectiv piețe de aprovizionare (la import) se prezintă ca în următoarea schemă:

Structura centrelor de gestiune ale unei SCE în varianta urmăririi și controlului cheltuielilor și veniturilor pe servicii operative și în cadrul lor pe mărfuri sau grupe de mărfuri și piețe

Servicii operative de export: a, b, c.....	Servicii operative de import: a, b, c.....
- marfa A - piața de desfacere x - piața de desfacere y - etc..... - marfa B - idem - etc.....	- marfa A - piața de aprovizionare x - piața de aprovizionare y - etc. ..... - marfa B- idem - etc. .....
Servicii operative de prestări de servicii: a, b, c.....	**Servicii operative de prestări de servicii de intermediere*: a, b, c.....**
- transporturi și expediții privind exportul - transporturi și expediții privind importul - transporturi și expediții privind alte operațiuni	- intermedieri pentru export - intermedieri pentru import
Servicii de operațiuni combinate de comerț exterior: a, b, c.....	**Sector de administrație și conducere**
- operațiuni de compensații - operațiuni cu aport valutar	- cheltuieli generale de administrație

În varianta structurii centrelor de gestiune pe servicii operative și funcționale, relațiile de calcul al rezultatelor financiare sunt următoarele:

Rezultate analitice brute de exploatare pe centre (și pe obiecte de calculație)	=	Venituri din exploatare pe centre (si pe obiecte de calculație)	-	Cheltuieli directe pe centre (și pe obiecte de calculație)
Rezultate nete pe întreprindere din exploatare	=	Suma rezultatelor analitice brute din exploatare	-	Cheltuielile generale de administrație

* În practică operațiunile de export-import în comision sunt realizate de serviciile operative care efectuează operațiuni de export-import pe cont propriu și se constituie ca obiecte distincte de calculație (a veniturilor din comisioane),

Scanned with OKEN Scanner

Al doilea criteriu de organizare a contabilității de gestiune îl poate reprezenta **natura activității desfășurate.** Potrivit acestui criteriu, activitatea întreprinderii, și în mod corespunzător cheltuielile, veniturile și rezultatele, precum și rețeaua internă de bugete se structurează pe activități: export, import, prestări de servicii internaționale, cooperare economică internațională, administrație și conducere, alte activități.

În cadrul activităților, contabilitatea se poate detalia pe una din cele două variante:

- mărfuri și piețe de desfacere, respectiv de aprovizionare;
- contracte de export, respectiv de import.

Organizarea contabilității de gestiune pe **activități** și în cadrul lor pe mărfuri și piețe sau contracte externe este recomandabilă pentru **SCE cu un volum redus de activitate** ale căror servicii, sau chiar serviciu, desfășoară fie activități omogene (de export sau de import), fie activități eterogene (de export și de import).

În cazul acestui criteriu, opțiunea noastră se îndreaptă către prima variantă, mărfuri și piețe, potrivit schemei următoare:

Structura centrelor de gestiune ale unei SCE în varianta urmăririi și controlului cheltuielilor și veniturilor pe activități și în cadrul lor pe mărfuri și piețe

Activitatea de export	Activitatea de import
- marfa A - piața de desfacere x - piața de desfacere y - etc..... - marfa B - idem - etc.....	- marfa A - piața de aprovizionare x - piața de aprovizionare y - etc..... - marfa B - idem - etc.....
Activitatea de prestări de servicii internaționale	**Activitatea de prestări de servicii de intermediere***
- transporturi și expediții internaționale - asigurări externe - alte prestări de servicii	- intermedieri pentru export - intermedieri pentru import
Activități combinate de comerț exterior	**Activitatea de administrație și conducere**
- operațiuni de compensații - operațiuni cu aport valutar	- cheltuieli generale de administrație

Relațiile de calcul al rezultatelor financiare proprii structurilor centrelor de gestiune pe activități sunt următoarele:

Rezultate analitice brute de exploatare pe activități (și pe obiecte de calculație)	=	Venituri din exploatare pe activități (si pe obiecte de calculație)	-	Cheltuieli directe pe activități (și pe obiecte de calculație)
Rezultatul net pe întreprindere din exploatare	=	Suma rezultatelor analitice brute din exploatare	-	Cheltuielile generale de administrație

* Prestările de servicii de intermediere sunt încadrate în practică în cadrul activităților de export sau de import.

Scanned with OKEN Scanner

După cum s-a arătat, potrivit modului de organizare a contabilității de gestiune a cheltuielilor și veniturilor se elaborează și rețeaua internă de bugete de venituri și cheltuieli. Normal că structura bugetelor interne de venituri și cheltuieli este diferită în funcție de obiectul de activitate a centrelor, respectiv de natura activității desfășurate.

Dacă o SCE utilizează drept criteriu de organizare a contabilității de gestiune **responsabilitatea** pentru activitatea desfășurată, ea va elabora **o rețea de bugete interne pe centre de gestiune** și anume:

- centre de gestiune al căror obiect de activitate generează cheltuieli, venituri și rezultate analitice (de exemplu, serviciile operative de export, de import, de cooperare internațională etc.);
- centre de gestiune al căror obiect generează cheltuieli și venituri, dar nu și rezultate analitice (de exemplu, serviciul T.E.I.)
- centre de gestiune al căror obiect generează doar venituri, fără cheltuieli directe (de exemplu, serviciile operative de intermediere la export și la import);
- centre de gestiune al căror obiect de activitate generează doar cheltuieli (de exemplu, sectorul administrativ și de conducere care reunește toate serviciile funcționale).

Normal că bugetul de venituri și cheltuieli pe întreprindere este suma bugetelor interne și are o structură mai complexă, preluând totalul sumelor fiecărui centru.

Exemplificativ, prezentăm în continuare macheta simplificată propusă pentru un centru de gestiune cu activitate de export pe cont propriu.

Centrul de gestiune
de export.....

Buget de venituri și cheltuieli pentru activitatea de export pe cont propriu desfășurată în exercițiul N.

în mii de unități valorice

Nr. crt.	VENITURI (în prețuri FOB)	Valori		CHELTUIELI DIRECTE (cost de achiziție)	Valori	REZULTATE ANALITICE BRUTE	Valori
		$	Lei		Lei		Lei + (3-5) - (5-3)
0	1	2	3	4	5	6	7
	Marfa A. Total, din care						
1.	a. Piața de desfacere x b. Piața de desfacere y c. Piața de desfacere z			a)..... b)..... c).....		a)..... b)..... c).....	
	Marfa B. Total, din care						
2.	a. Piața de desfacere x b. Piața de desfacere y c. Piața de desfacere z			a)..... b)..... c).....		a)..... b)..... c).....	
3.	etc.....						
	TOTAL			TOTAL		TOTAL	

Scanned with OKEN Scanner

2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor din activitatea de comerț exterior

În orice ramură și sector de activitate, sursa documentară a contabilității de gestiune o constituie contabilitatea financiară. Acest lucru trebuie înțeles în sensul că documentele care stau la baza înregistrării operațiunilor în contabilitatea financiară sunt utilizate și pentru înregistrarea în contabilitatea de gestiune, după ce ele au fost prelucrate în concordanță cu cerințele acesteia.

Reamintind că în obiectul contabilității de gestiune se cuprind **doar cheltuielile și veniturile din activitatea de exploatare,** precizăm și faptul că atât cheltuielile, cât și veniturile și rezultatele sunt grupate în mod diferit în contabilitatea de gestiune față de contabilitatea financiară.

Astfel, în **contabilitatea financiară cheltuielile** sunt grupate după natura activității în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare și cheltuieli excepționale și, în cadrul fiecărei activități, pe feluri de cheltuieli indiferent de destinația lor. De exemplu, în cadrul cheltuielilor de exploatare, toate cheltuielile privind mărfurile exportate, importate, care fac obiectul operațiilor combinate de comerț exterior etc. sunt înregistrate într-un singur cont 607 „Cheltuieli privind mărfurile"; **veniturile** sunt grupate, de asemenea, după natura activități (exploatare, financiare, excepționale) și în cadrul fiecărei activități, pe feluri (categorii de venituri) indiferent de sursa lor. De exemplu, în cadrul veniturilor din exploatare, toate veniturile provenite din comercializarea mărfurilor la extern, la intern sau din alte operații sunt înregistrate în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"; **rezultatele financiare** se calculează în mod global, mai întâi pe activități (exploatare, financiare, excepționale) și apoi, prin însumare, pe întreaga întreprindere. De exemplu, pentru activitatea de exploatare rezultatele financiare se calculează ca diferență între totalul veniturilor din exploatare și totalul cheltuielilor de exploatare, iar rezultatul exercițiului pe întreprindere se calculează prin însumarea rezultatului din exploatare cu rezultatul financiar, ambele formând rezultatul curent al exercițiului. La aceasta se adaugă rezultatul excepțional și se obține rezultatul brut al exercițiului din care se scade impozitul pe profit obținându-se rezultatul net al exercițiului.

În **contabilitatea de gestiune,** în comerțul exterior, **cheltuielile** se grupează, în primul rând, după modul de includere a lor în costul obiectelor de calculație. Din acest punct de vedere cheltuielile se împart în cheltuieli directe și cheltuieli indirecte. Cheltuielile **directe** se identifică din momentul previziunii, respectiv al efectuării lor, pe obiecte de calculație. Fac parte din această categorie cheltuielile reprezentând costul de achiziție al mărfurilor comercializate, costul serviciilor de specialitate prestate ș.a. Cheltuielile **indirecte** nu se identifică în momentul previziunii sau efectuării lor pe obiecte de calculație, fiind comune mai multor obiecte de calculație sau tuturor obiectelor de calculație ale SCE. Din această categorie de cheltuieli fac parte, în comerțul exterior, cheltuielile generale de administrație.

În ceea ce privește **veniturile și rezultatele financiare,** acestea se grupează în contabilitatea de gestiune pe aceleași **obiecte de calculație** pe care se identifică cheltuielile directe.

Pornind de la particularitățile obiectului contabilității de gestiune în comerțul exterior și de la criteriile de organizare a acesteia, obiectele de calculație a cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor pot fi:

- un centru de gestiune, cu detalierea calculației pe mărfurile care fac obiectul de activitate al centrului și pe piețele de desfacere sau de aprovizionare. Deci, în acest caz, obiectul

calculației îl reprezintă centrul de gestiune în ansamblul său, mărfurile sau grupele de mărfuri comercializate în ansamblul, lor, precum și mărfurile sau grupele de mărfuri și piețele de desfacere, respectiv de aprovizionare;

- un centru de gestiune cu detalierea calculației pe serviciile prestate. În acest caz obiectul calculației îl poate reprezenta fie cheltuielile, veniturile și rezultatele centrului în ansamblul său, cu eventuală detaliere pe feluri de servicii (cazul serviciului TEI), fie numai veniturile centrului (cazul serviciilor operative de intermedieri: export, import în comision ș.a.);
- un centru de gestiune în ansamblul său, fără nici o detaliere a calculației pe alte obiecte. De exemplu, centrul de gestiune reprezentând sectorul administrativ și de conducere pentru care se calculează doar cheltuieli generale de administrație.

Dacă se ia drept criteriu de organizare a contabilității de gestiune **natura activității desfășurate**, atunci obiectul calculației poate fi reprezentat de:

- activitatea de export, cu detaliere pe mărfuri și piețe de desfacere;
- activitatea de import, cu detaliere pe mărfuri și piețe de aprovizionare;
- activitatea de prestări de servicii cu detaliere pe feluri de servicii;
- activitatea de administrație și conducere a întreprinderii în ansamblul său.

Remarcă

În cazul în care apar anumite cheltuieli și/sau venituri care se identifică pe centre sau activități, dar nu și pe obiecte de calculație, pentru acestea poate fi adoptată soluția constituirii unui obiect de calculație de genul „diverse cheltuieli și venituri directe".

În condițiile în care la SCE obiectul calculației este diferit față de cel al unităților productive este normal ca **și conturile de gestiune din clasa a 9-a** să aibă o structură specifică.

Aparent, pentru fiecare obiect de calculație ar trebui utilizate conturi de cheltuieli, de venituri și de rezultate analitice. Acestea ar însemna ca, după colectarea cheltuielilor, respectiv a veniturilor, să se procedeze la închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri prin contul de rezultate analitice, ceea ce presupune desigur operațiuni și calcule multiple.

O analiză atentă a realităților din comerțul exterior arată însă că se poate renunța la organizarea de mai sus și adopta o **variantă simplificată** potrivit căreia atât cheltuielile, cât și veniturile și rezultatele analitice să fie contabilizate direct în contul de calculație corespunzător. În această idee, se poate adopta următoarea structură a clasei a 9-a specifică SCE specializate în operațiuni de export-import de mărfuri:

Grupa **90 Decontări interne**

- 901 Decontări interne privind cheltuielile
- 901 Decontări interne privind veniturile
- 901 Decontări interne privind rezultatele

Grupa **91 Conturi de calculație a rezultatelor analitice**

- 910 Rezultate analitice.

Conturile **901 „Decontări interne privind cheltuielile"** și **903 „Decontări interne privind veniturile"** sunt conturi reflexive care asigură autonomia contabilității de gestiune față de contabilitatea financiară. Prin intermediul lor se preiau cheltuielile, respectiv veniturile din exploatare din contabilitatea financiară.

Contul **905 „Decontări interne privind rezultatele"** îndeplinește rolul de închidere a conturilor 901, 903 și 910 „Rezultate analitice", acestea din urmă pentru soldul de la sfârșitul exercițiului.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **910 „Rezultate analitice"** este bifuncțional. El îndeplinește un triplu rol și anume: de evidență a cheltuielilor (debit), a veniturilor (credit) și a rezultatelor analitice (soldul său).

Operațiunile înregistrate în contul 910 „Rezultate analitice" prezintă următoarele particularități:

- atunci când obiectul de calculație îl reprezintă un centru de gestiune, o activitate, o marfă, sau un grup de mărfuri comercializate a căror finalizare se concretizează într-un rezultat financiar, în debitul contului se reflectă cheltuielile directe, în credit, veniturile, iar soldul exprimă rezultatul calculat;
- dacă obiectul de calculație privește un centru de gestiune sau o activitate în ansamblul său, contul poate înregistra fie numai veniturile brute realizate (în creditul său), cazul prestărilor de servicii de natura intermedierilor, fie numai cheltuielile efectuate (în debitul său), cazul cheltuielilor generale de administrație;
- atunci când cheltuielile, veniturile și rezultatele privesc întreaga activitate de gestiune de exploatare: a) mai întâi în debitul contului se reflectă cheltuielile directe, iar în credit veniturile. În acest moment soldul contului exprimă rezultatul brut din exploatare; b) în continuare, în debitul contului se înregistrează prin repartizare cheltuielile indirecte reprezentate de cheltuielile generale de administrație*, după care soldul contului exprimă rezultatul net din exploatare pe întreprindere. Acest sold este egal cu cel calculat în contabilitatea financiară pentru activitatea de exploatare prin intermediul Contului 121 „Profit și pierdere"*.

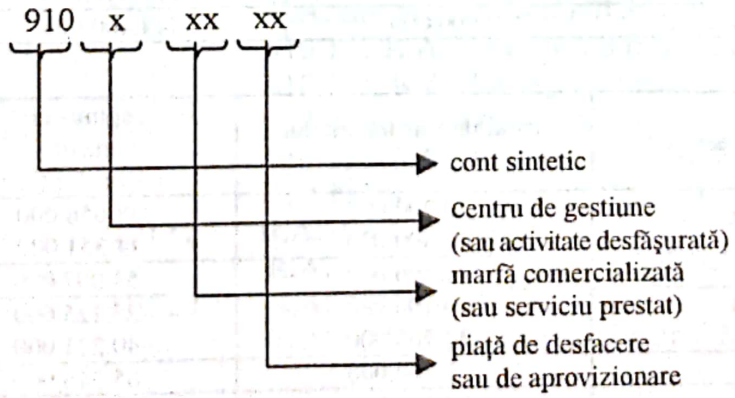
Soldul contului 910 „Rezultate analitice" se închide prin contul 905 „Decontări interne privind rezultatele" (de fapt cele două conturi au solduri opuse).

Contabilitatea analitică a contului 910 „Rezultate analitice" se realizează potrivit modului de organizare a contabilității de gestiune:

a) fie pe centre de gestiune și în cadrul lor pe mărfuri și piețe, pe servicii prestate sau numai pe ansamblul unui centru;

b) fie pe activități desfășurate și în cadrul lor pe mărfuri și piețe, pe servicii prestate sau numai pe ansamblul unei activități.

Structura analitică de principiu a contului 910 „Rezultate analitice" poate fi reprezentată grafic astfel:



* Se înțelege că nu se iau în considerare cheltuielile financiare și cele excepționale.

Scanned with OKEN Scanner

Ciclul de înregistrări contabile proprii variantei propuse se prezintă astfel:

1. Înregistrarea cheltuielilor pe obiecte de calculație:

910 „Rezultate analitice" = 901 „Decontări interne privind cheltuielile"

2. Înregistrarea veniturilor pe obiecte de calculație:

903 „Decontări interne privind veniturile" = 910 „Rezultate analitice"

3. Închiderea conturilor de decontări interne:

901 „Decontări interne privind cheltuielile" = 905 „Decontări interne privind rezultatele"

și

905 „Decontări interne privind rezultatele" = 903 „Decontări interne privind veniturile"

4. Închiderea conturilor 905 și 910 pentru soldul lor:

910 „Rezultate analitice" = 905 „Decontări interne privind rezultatele"

sau

905 „Decontări interne privind rezultatele" = 910 „Rezultate analitice"

Exemplificarea operațiunilor privind contabilitatea de gestiune în comerțul exterior

Societatea X prezintă următoarea situație a cheltuielilor efectuate și veniturilor realizate în exercițiul N:

1. Export pe cont propriu

Denumirea mărfii	Piața de desfacere	Costul mărfurilor vândute (lei)	Venituri din vânzarea mărfurilor (lei)
A	x	22.500.000	27.450.000
	y	26.400.000	34.320.000
TOTAL		48.900.000	61.770.000
B	x	33.750.000	45.225.000
	y	29.250.000	40.365.000
TOTAL		63.000.000	85.590.000
Restul mărfurilor		168.100.000	197.040.000
TOTAL (A + B + restul mărfurilor)		280.000.000	344.400.000

2. Import pe cont propriu

Denumirea mărfii	Piața de desfacere	Costul mărfurilor vândute (lei)	Venituri din vânzarea mărfurilor (lei)
M	x	30.200.000	38.656.000
	y	11.300.000	14.351.000
TOTAL		41.500.000	53.007.000
N	x	20.100.000	25.125.000
	y	32.700.000	40.221.000
TOTAL		52.800.000	65.346.000
Restul mărfurilor		122.590.000	155.689.300
TOTAL		216.890.000	274.042.300

Scanned with OKEN Scanner

3. Operațiuni combinate de comerț exterior

Denumirea mărfii	Piața de desfacere	Costul mărfurilor vândute (lei)	Venituri din vânzarea mărfurilor (lei)
Operațiuni cu aport valutar			
Total		27.950.000	37.725.000

4. Prestări de servicii de intermediere

Denumirea mărfii	Piața de desfacere	Costul mărfurilor vândute (lei)	Venituri din vânzarea mărfurilor (lei)
Export în comision	-	-	17.220.000
Import în comision	-		54.600.000
Total	-	-	71.820.000

5. Administrație și conducere

Nr. Crt.	Felul cheltuielilor	Suma cheltuielilor	Suma veniturilor
1.	Materiale consumabile	300.000	-
2.	Energie și apă	1.000.000	-
3.	Întreținere și reparații	500.000	-
4.	Protocol, reclamă și publicitate	1.500.000	-
5	Deplasări, detașări și transferări	400.000	-
6	Poștă și telecomunicații	2.200.000	-
7	Servicii bancare și asimilate	50.000	-
8	Impozitul pe salarii (suplimentar)	8.000.000	-
9	Salariile personalului	30.000.000	-
10	Asigurările sociale	9.000.000	-
	Total	52.950.000	-
	Total general	577.790.000	727.987.300

Pentru înregistrarea în contabilitatea de gestiune a operațiunilor de mai sus se adoptă următoarea structură analitică a contului de calculație a rezultatelor analitice 910 **„Rezultate analitice“**, considerând că fiecare activitate se realizează în câte un serviciu operativ sau sector distinct care se constituie ca centru de gestiune*.

910.1 **Rezultate analitice (R.A.) din exportul pe cont propriu**
- 910.10 **R.A. din exportul mărfii A**
  - 910.100 R.A. din exportul mărfii A în țara x
  - 910.101, R.A. din exportul mărfii A în țara y
- 910.11 **R.A. din exportul mărfii B**
  - 910.110 R.A. din exportul mărfii B în țara x
  - 910.111 R.A. din exportul mărfii B în țara y
- 910.12 **R.A. din exportul restului de mărfuri**

910.2 **R.A. din importul pe cont propriu**
- 910.20 **R.A. din importul mărfii M**
  - 910.200 R.A. din importul mărfii M din țara x

* Soluția adoptată vizează înglobarea într-o singură metodologie a contabilității de gestiune după criteriile arătate în par. 1: responsabilitatea....., natura activității desfășurate

910.201 R.A. din importul mărfii M din țara y
910.21 **R.A. din importul mărfii N**
910.210 R.A. din importul mărfii N din țara x
910.211 R.A. din importul mărfii N din țara y
910.22 **R.A. din importul restului de mărfuri**
910.3 **R.A. din operațiuni combinate de comerț exterior**
910.4 **R.A. din prestări de servicii de intermediere**
910.40 Venituri din exportul de mărfuri în comision
910.41 Venituri din import de mărfuri în comision
910.5 **R.A. din activitatea de administrație și conducere**
910.50 Cheltuieli generale de administrație

Pentru a da posibilitatea urmăririi modului de înregistrare a operațiunilor în contabilitatea financiară și cea de gestiune și a corelației dintre rezultatul total al exploatării calculat în cele două contabilități, în continuare prezentăm metodologia de contabilizare proprii fiecăreia dintre ele.

Înregistrarea operațiunilor în contabilitatea financiară
REGISTRUL-JURNAL

Nr. crt.	Explicații	Simbolul Conturilor		Suma
		Debitoare	Creditoare	
1	Costul de achiziționare al mărfurilor comercializate: - export pe cont propriu.....280.000.000 - import pe cont propriu.....214.890.000 - operații combinate.....27.950.000 Total 524.840.000	607	401	524.840.000
2.	Cheltuieli generale de administrație - materiale consumabile.....300.000 - energie și apă.....1.000.000 - întreținere și reparații.....500.000 - protocol, recl. și public.....1.500.000 - deplas., detaș., transf.....400.000 - poștă și telecomunicații.....2.200.000 - servicii banc. și asim.....50.000 - impozitul pe salarii (suplimentar) .....8.000.000 - salarii.....30.000.000 - asigurări sociale.....9.000.000 Total 52.950.000	601 605 611 623 625 626 627 631 641 645	301 512 401 512 542 401 512 444 421 431	300.000 1.000.000 500.000 1.500.000 400.000 2.200.000 50.000 8.000.000 30.000.000 9.000.000
3.	Veniturile din vânzarea mărfurilor: - export pe cont propriu.....344.400.000 - import pe cont propriu.....274.042.300 - operațiuni combinate.....37.725.000 Total 656.167.300	411	707	656.167.300
4.	Veniturile din operațiunile de intermediere Comision din export.....17.220.000 Comision din import.....54.600.000	411 411	704 704	17.220.000 54.600.000
5.	Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului:	121	%	577.790.000

			607	524.840.000
			601	300.000
			605	1.000.000
			611	500.000
			623	1.500.000
			625	400.000
			626	2.200.000
			627	50.000
			631	8.000.000
			641	30.000.000
			645	9.000.000
6.	Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului	%	121	727.897.300
		707		656.167.300
		704		71.820.000

Rezultatul global din exploatare al exercițiului este dat de soldul contului 121 „Profit și pierdere"

D 121. Profit și pierdere

Cheltuieli din exploatare →	5.	577.790.000	727.987.300	6 ← Venituri din exploatare
Profit din exploatare →	S.C.	150.197.300		

Înregistrarea operațiunilor în contabilitatea de gestiune

REGISTRUL - JURNAL

Nr. Crt.	Explicații	Simbolul conturilor		Suma
		Debitoare	Creditoare	
	Înregistrarea cheltuielilor de exploatare pe obiecte de calculație	910	901	577.790.000
	- pentru exportul pe cont propriu	910.1		280.000.000
		910.10		48.900.000
		910.100		22.500.000
		910.101		26.400.000
		910.11		63.000.000
		910.110		33.750.000
		910.111		29.250.000
		910.12		168.100.000
	- pentru importul pe cont propriu	910.2		216.890.000
		910.20		41.500.000
		910.200		30.200.000
		910.201		11.300.000
		910.21		52.800.000
		910.210		20.100.000
		910.211		32.700.000
		910.22		122.590.000
	- pentru operațiunile cu aport valutar	910.3		27.950.000
	- pentru sectorul administrativ	910.5		52.950.000

Scanned with OKEN Scanner

Nr. Crt.	Explicații	Simbolul conturilor		Suma
		Debitoare	Creditoare	
2.	Înregistrarea veniturilor din exploatare pe obiecte de calculație:			
	- din exportul pe cont propriu	903	910	727.987.300
		910.1		344.400.000
			910.10	61.770.000
			910.100	27.450.000
			910.101	34.320.000
			910.20	85.590.000
			910.200	45.225.000
			910.201	40.221.000
			910.21	155.689.300
	- din importul pe cont propriu	910.2		274.042.300
			910.20	53.007.000
			910.200	38.656.000
			910.210	14.351.000
			910.21	65.346.000
			910.210	25.125.000
			910.211	40.221.000
			910.22	155.689.300
	- din operațiuni cu aport valutar	910.3		37.725.000
	- din operațiuni de intermediere	910.4		71.820.000
			910.40	17.220.000
			910.41	54.600.000
3.	Închiderea conturilor de decontări interne privind cheltuielile*	901	905	577.790.000
4.	Închiderea conturilor de decontări interne privind veniturile*	905	903	727.987.300
	Situația contului 905 credit (cheltuieli).577.790.000 - debit (venit).....727.970.000 - sold deb. (prof.).150.197.300 **Situația contului 910** - debit (cheltuieli). 577.790.000 - credit (venit)..... .727.970.000 sold cred. (prof.). .150.197.300			

* Corect, închiderea contului 910 trebuie să se facă atât la nivelul contului sintetic de gradul I, cât și a conturilor sintetice de gradul II și a conturilor analitice. Pentru economie de spațiu s-a procedat doar la închiderea contului sintetic de gradul I (pentru restul conturilor: gradul II și analitice, operațiunile sunt identice).

Scanned with OKEN Scanner

Remarcă Se observă situația inversă a soldului celor două conturi 905 şi 910, de valori egale. Pentru închiderea conturilor se procedează în cazul exemplificat la operația:

910 „Rezultate analitice*“	=	905 „Decontări interne privind rezultatele“	150.197.300

În urma înregistrării operațiunilor în Registrul-Jurnal, situația în conturile sintetice ale contabilității de gestiune se prezintă astfel: **

D	901 Decontări interne privind cheltuielile		C
3.	577.790.000	577.790.000	1.

D	903 Decontări interne privind veniturile		C
2.	727.987.300	727.987.300	4.

D	905 Decontări interne privind rezultatele		C
4.	727.987.300	577.790.000 150.197.300 SD	3.
	727.987.300	727.987.300	

Profit**

D	910 Rezultate analitice		C
1. 1.	524.840.000* 52.950.000	727.987.300	2.
	577.790.000	727.987.300	
SC	150.197.300	-	
	727.987.300	727.987.300	

Dacă se urmăresc datele contului 121 „Profit şi pierdere“ din activitatea de exploatare din contabilitatea financiară cu cele ale contului 910 „Rezultate analitice“ din contabilitatea de gestiune se observă egalitatea datelor privind profitul realizat. Defalcarea datelor privind cheltuielile de exploatare în cheltuieli directe (524.840.000) şi cheltuieli indirecte (52.950.000) s-a făcut în ideea urmăririi de către cititor a rezultatelor brute pe fiecare subdiviziune a contului 910 „Rezultate analitice“.

3. Aspecte ale utilizării datelor contabilității de gestiune în conducerea activității SCE

Informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune au caracter confidențial, fiind destinate în exclusivitate conducerii întreprinderii. În consecință ele nu se dau publicității. Analiza efectuată de SCE cu privire la contabilitatea de gestiune are, între altele, ca obiective principale:

a) cifra de afaceri totală pe centre de gestiune sau activități şi în cadrul lor pe mărfuri sau grupe de mărfuri reprezentative;

---

* Fără cheltuielile generale de administrație (577.790.000 – 52.950.000)

** Profit brut din exploatare: Venituri - cheltuieli directe = 727.987.300 - 524.840.000 = 203.147.300
Profit net = Profit brut – Cheltuieli generale = 203.147.300 lei – 52.950.000 lei = 150.197.300 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) marjele comerciale şi indicii de marjă comercială: indicele total şi indicii pe mărfuri reprezentative şi pe centre de gestiune sau activități;

c) marjele comerciale şi indicii marjelor comerciale pe mărfuri reprezentative şi pe piețe externe.

a) Calculul cifrelor de afaceri şi al ponderii acestora (totală şi pe centre sau activități şi în cadrul lor pe mărfuri şi piețe)

a1) Calculul cifrei de afaceri (CA) totale:

CA = Rulaj C cont 910

CA = 727.987 mii lei

a2) Calculul cifrelor de afaceri pe centre de gestiune şi pe activități şi a ponderii acestora în totalul cifrei de afaceri

Nr. crt.	Denumirea activității	Cifra de afaceri CA*	Pondere
	1	2	3
1.	Export pe cont propriu (centru sau activitate)	344.400	47%
2.	Import pe cont propriu (centru sau activitate)	274.072	38%
3.	Operațiuni combinate	37.725	5%
4.	Prestări de servicii de intermediere	71.820	10%
5.	Total	727.987	100%

x) în mii lei

- sursa datelor: rulajele creditoare ale conturilor sintetice de gradul II ale contului 910.

Analiza datelor pune în evidență că ponderile principale în cadrul cifrei de afaceri din exploatare le reprezintă exportul şi importul pe cont propriu. Celelalte activități au o pondere redusă, fiind necesar ca societatea comercială, în această privință, să-şi concentreze atenția şi către aceste activități, îndeosebi către operațiunile combinate de comerț exterior aducătoare de aport valutar.

a3) Calculul cifrelor de afaceri pe mărfuri reprezentative şi al ponderii acestora în totalul cifrelor de afaceri ale centrelor (sau activităților)

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea mărfurilor şi centrelor sau activităților desfăşurate	Cifra de afaceri (CA)*	Pondere	
			Pe centrul de activitate	Pe întreprindere
1.	Marfa A.....	61.770	18	8
2.	Marfa B.....	85.590	25	12
3.	Restul mărfurilor.....	197.040	57	27
4.	Total export pe cont propriu.....	344.400	100	47
5.	Marfa M.....	53.007	19	7
6.	Marfa N.....	65.346	24	9
7.	Restul mărfurilor.....	155.689	57	22
8.	Total import pe cont propriu (Centru de gestiune).....	274.042	100	38
9.	Operațiuni combinate de comerț exterior.....	37.725	100	5 5
10.	Prestări de servicii intermediare	71.820	100	10 10
	Total.....	727.987	100	100 100

* în mii lei

sursa datelor: rulajele creditoare ale conturilor sintetice de gradul II ale contului 910.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii:

Ponderile principale în cifra de afaceri totală le dețin, în exemplul luat, în ordine: exportul pe cont propriu, importul pe cont propriu, operațiunile de export/import în comision și operațiunile combinate de comerț exterior. Rezultă necesitatea intensificării eforturilor pentru realizarea într-o mai mare măsură a operațiunilor combinate de comerț exterior, îndeosebi a celor cu aport valutar.

b) calculul marjelor comerciale și al indicilor marjelor comerciale: MC și indicele total MC și indicii proprii pe mărfuri reprezentative și pe centre de gestiune sau activități desfășurate

b1) calculul marjei comerciale totale (MC) și a indicelui marjei comerciale (IMC)

MC = Venituri din vânzarea mărfurilor (C. ct. 910 exclusiv prest. servicii) - Costul mărfurilor vândute (debit cont 910, exclusiv costul serviciilor prestate)

MC = 656.167 mii lei - 524.840 mii lei = 131.327 mii lei

IMC = Marja comercială / Cifra de afaceri x 100 = 131.327 / 656.167 x 100 = 20%

Rezultă că profitul brut din vânzarea mărfurilor reprezintă 20% din cifra de afaceri ceea ce situează societatea pe o poziție relativ bună în privința eficienței activităților desfășurate în ansamblul său.

b2) Calculul marjelor comerciale și al indicilor marjelor comerciale pe mărfuri reprezentative și pe centre de gestiune / sau activități

mii lei

Nr. crt.	Denumirea mărfurilor	Venituri din vânzarea mărfurilor *	Costul mărfurilor vândute *	MC (2 - 3)	IMC (4/2 x 100)
1.	Marfa M	61.770	48.900	12.870	21%
2.	Marfa N	85.590	63.000	22.590	26%
3.	Restul mărfurilor	197.040	168.100	28.940	15%
4.	**Total exp. ct. pr.**	**344.400**	**280.000**	**64.400**	**17%**
5.	Marfa M	53.007	41.500	11.507	22%
6.	Marfa N	65.346	52.800	12.546	19%
7.	Restul mărfurilor	155.689	122.590	33.099	21%
8.	**Total imp. ct. pr.**	**274.042**	**216.890**	**57.152**	**21%**
9.	**Operațiuni combinate**	**37.725**	**27.950**	**9.775**	**26%**
10.	**Total (4 + 8 + 9)**	**656.167**	**524.840**	**131.327**	**20%**

* sursa datelor: rulaje creditoare, respectiv debitoare ale conturilor sintetice de gradul II ale contului 910 și ale conturilor sale analitice.

Concluzii:

- cea mai ridicată marjă comercială se înregistrează la exportul de mărfuri pe cont propriu, ceea ce reprezintă un aspect pozitiv în activitatea SCE;
- analizând însă indicii marjelor comerciale se constată că, de fapt, importul este mai eficient sub aspect financiar, marja comercială pe totalul mărfuri importate fiind cu 4% mai mare față de cea a mărfurilor exportate.

Scanned with OKEN Scanner

c) Calculul marjelor comerciale și al indicilor marjelor comerciale pe mărfuri reprezentative și pe piețe externe

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea mărfurilor	Piața externă	Venituri din vânzarea mărfurilor*	Costul mărfurilor vândute*	Marja comercială	IMC (5/3 x 100)
0	1	2	3	4	5	6
1.	Marfa A	x	27.450	22.500	4.950	18%
2	Marfa B	x	45.225	33.750	11.475	25%
3	**Total export**	**x**	**72.625**	**56.250**	**16.425**	**23%**
4.	Marfa A	y	34.320	26.400	7.920	23%
5.	Marfa B	y	40.365	29.250	11.115	28%
6.	**Total export**	**y**	**74.685**	**55.560**	**19.035**	**25%**
7.	**Restul mărfurilor**	**-**	**197.040**	**168.100**	**28.940**	**15%**
8.	**Total expl. ct. pr.**	**-**	**344.400**	**280.000**	**64.400**	**17%**
9.	Marfa M	x	38.656	30.200	8.456	22%
10.	Marfa N	x	25.125	20.100	5.025	20%
11.	**Total piață**	**x**	**63.781**	**50.300**	**13.481**	**21%**
12.	Marfa M	y	14.351	11.300	3.051	21%
13.	Marfa N	y	40.221	32.700	7.521	19%
14.	**Total piață**	**y**	**54.572**	**44.000**	**10.572**	**19%**
15.	**Restul mărfurilor**	**-**	**155.689**	**122.590**	**33.099**	**21%**
16.	**Total imp. ct. pr.**		**274.042**	**216.890**	**57.152**	**21%**

* Sursa datelor: rulaje creditoare, respectiv debitoare ale conturilor sintetice de gradul II ale contului 910 și ale conturilor sale analitice.

Concluzii:

- cele mai ridicate marje comerciale se înregistrează la export pe piața y (19.035 mii lei), iar la import pe piața x (13.481 mii lei);
- aceleași situații se constată și în privința indicilor marjelor comerciale: la export cea mai ridicată marjă comercială aparține pieței y cu 25%, iar la import pieței x cu 21%.

Analiza corelată a datelor, ținându-se cont evident de toți factorii de influență, permit conducerii SCE să-și orienteze activitatea de export-import astfel încât să obțină un profit cât mai mare.

Remarcă finală

Dacă obiectul de activitate al unei SCE este potrivit statutului societății, variat, de exemplu: operațiuni de export-import, de comerț cu amănuntul, de prestări de servicii, de producție, de construcții etc, atunci organizarea contabilității de gestiune conduce obligatoriu la aplicarea unor criterii specifice și constituirii, în cadrul lor, a unor obiecte de calculație adecvate. Acest lucru conduce, desigur, la o concepție diferită de organizarea contabilității de gestiune la societatea în cauză: de exemplu, excluderea cheltuielilor generale din costul de producție, excluderea din costul de producție a costului subactivității etc. Practic se poate vorbi de o contabilitate de gestiune a cărei metodologie să balanseze între specificul activităților de comerț exterior, de comerț interior, de prestări de servicii, de producție etc.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. V. Anghelescu ş.a. — Contracte comerciale internaţionale, Ed. Academiei, Bucureşti, 1980
2. M. Cozian, M. Petitjean — Manuel de Comptabillité approfondie, Ed. Litec, Paris, 1992
3. C.M. Drăgan — Noua contabilitate managerială, Ed. Hercules, Bucureşti, 1992
4. M. Deprez, M. Duvant — La comptabilité des societés commerciales, La Villequérin Editions Paris, 1990, Tome 2
5. M. Dumitrana, M. Negruţiu — Contabilitatea în comerţ şi turism, Ed. Maxim, Bucureşti, 1996
6. C. Enescu — Contabilitatea în comerţul exterior, Ed. Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1977
7. N. Feleagă, I. Ionaşcu — Contabilitate financiară, Vol. 1-3, Ed. Economică, Bucureşti, 1993
8. N. Feleagă, I. Ionaşcu — Tratat de contabilitate financiară, Vol. 1-2, Ed. Economică, Bucureşti, 1998
9. J. Leurion — Comptabilité analitique et gestion, Les Éditions Foucher, Paris, 1998, Tome 1
10. J. Mailler — Cas practiques de gestion et comptabilité des sociétés, Ed. CLET, Paris, 1998, Tome 2
11. I. Popa şi colectiv — Tranzacţii comerciale internaţionale, Ed. Economică, Bucureşti, 1997
12. Al. Puiu — Management în Afacerile Economice Internaţionale, Ed. Independenţa Economică, 1996
13. J. Raffegean, P. Dufils, C. Loparter, F. Arfaoui — Memento practique, Ed. Francis Lefebre, Paris, 1996
14. M. Ristea — Contabilitatea societăţilor comerciale, Ed. CECCAR, Bucureşti, 1995,Vol. 1; 1996, Vol2
15. I. Stoian, Al. Deteşan ş.a. — Ghidul lucrătorului de comerţ exterior, Revista Economică, Bucureşti, 1993
16. I. Stoian, C. Fota ş.a. — Tehnica tranzacţiilor de comerţ exterior, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 1987
17. Margareta Traşcă — Contabilitatea operaţiunilor de comerţ exterior, Ed. Tribuna Economică, 1997
18. D. Vişan — Contabilitatea în comerţul exterior, Ed. Economică, Bucureşti, Vol. 1 - 1995, Vol. 2 - 1996
19. D. Vişan — Sistemul contabil în comerţul exterior, Ed. Economică, Bucureşti, 1996
20. D. Vişan — Contabilitatea exporturilor complexe, Ed. Economică, Bucureşti, 1995
21. D. Vişan — Contabilitatea de gestiune în comerţul exterior, Ed. Economică, Colecţia Practic, nr. 18/1995
22. Al. Vorzsák — Marketingul exporturilor complexe, Biblioteca Organizării şi Conducerii Ştiinţifice, Bucureşti, 1979
23. M.F. — Sistemul contabil al agenţilor economici, Ed. Economică, Bucureşti, 1994
24. xxx — Colecţiile revistelor de specialitate: Tribuna Economică, Gestiunea şi contabilitatea firmei, Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză, 1998-1999

*

xxx	Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în M.O. nr.33/29.01.1998
xxx	Legea nr, 141/1997 privind Codul vamal al României, în M.O. nr. 180/1.08.1997
xxx	H.G. nr. 626/1997 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României, în M.O. nr. 271/bis din 9.10.1997
xxx	Legea nr, 249/28.12.1998 privind aprobarea O.G. nr. 40/1998 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, în M.O. nr.511/30.12.1998
xxx	O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, în M.O. nr.40/1997
xxx	O.U.G. nr. 92/1997 privind stimularea investițiilor directe
xxx	H.G. nr. 94/21.02.1998 privind Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 92/1997
xxx	O.G. nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată în M.O. nr.288/12.12.1995
xxx	H.G. nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea O.G. nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată
xxx	O:U.G. nr. 10/19.04.1997 cu privire la diminuarea blocajului financiar și a pierderilor din economie, în M.O. nr. 72/1997
M.F.	Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 10/1997 în M.O. nr. 236/6.09.1997
xxx	H.G. nr.335/16.05.1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare, în M.O. nr. 199/10.05.1995
xxx	H.G. nr.276/2.05.1995 privind operațiunile legate de import-export încheiate la nivel de agent economic
M.F.	Ordinul ministrului finanțelor nr. 1670/1997 privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni în valută, în M.O. nr. 298/3.11.1997
M.F.	Ordinul ministrului finanțelor nr.2242/22.12.1997 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar-contabil pe anul 1997 la agenții economici, în M.Of. nr.379/29.12.1997
B.N.R.	Regulamentul nr. 3/23.12.1997 privind efectuarea operațiunilor valutare, în M.O. nr. 395/31.12.1997
B.N.R.	Circulara nr.7/25.05.1998 pentru modificarea unor prevederi ale Regulamentului B.N.R. nr. 3/1997, în M.O. nr. 201/29.05.1998

Scanned with OKEN Scanner